UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

HUGO DE BRITO MACHADO

OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE E A EFETIVIDADE DA JURISDIÇÃO

Tese de Doutorado

Recife – PE
Agosto, 2009

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

HUGO DE BRITO MACHADO

OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE E A EFETIVIDADE DA JURISDIÇÃO

Tese de Doutorado

Recife – PE
Agosto, 2009

HUGO DE BRITO MACHADO

OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE E A EFETIVIDADE DA JURISDIÇÃO

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas – Faculdade de Direito do Recife da Universidade Federal de Pernambuco como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Direito.

Área de concentração: Direito Público

Linha de pesquisa: Estado, Constitucionalização e Direitos Humanos

Orientador: Prof. Dr. Raymundo Juliano do Rego Feitosa

Machado, Hugo de Brito

Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição / Hugo de Brito Machado. – Recife: O Autor, 2009.
266 folhas.

Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco. CCJ. Direito, 2009.

Inclui bibliografia.

1. Contribuintes (Direito tributário) – Brasil. 2. Direitos fundamentais. – Brasil. 3. Contribuinte (pessoa física) – Direitos e deveres – Proteção – Brasil. 4. Contribuinte (pessoa jurídica) – Direitos e deveres – Proteção – Brasil. 5. Direitos e garantias individuais – Brasil. Estado democrático de direito – Brasil. 7. Direito à intimidade – Brasil. 8. Política fiscal – Brasil. 9. Silêncio (Direito tributário) – Brasil. 10. Certidão negativa. 11. Direito à intimidade - Brasil. 8. Política fiscal - Brasil. 9. Silêncio (Direito tributário) - Brasil. 10. Certidão negativa. 11. Direito tributário - Brasil. I. Título.

342.7(81)	CDU (2.ed.)	UFPE
342.81085	CDD (22.ed.)	BSCCJ2009-029

Hugo de Brito Machado

OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTES E A EFETIVIDADE DA JURISDIÇÃO

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito do Recife / Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco PPGD/UFPE, como requisito parcial para obtenção do grau de Doutor.

Área de concentração : Direito Público

Orientador: Dr. Raymundo Juliano do Rego Feitosa

A banca examinadora composta pelos professores abaixo, sob a presidencia do primeiro, submeteu o candidato à defesa, em nivel de Doutorado, e o julgou nos seguintes termos:

MENÇÃO GERAL: Aprovado

Professor Dr. **Francisco Ivo Dantas Cavalcanti** (Presidente – UFPE

Julgamento: Aprovado Assinatura:

Professora Dr. **Adonis Costa e Silva** (1º Examinador externo - UNICAP)

Julgamento: APROVADO Assinatura:

Professor Dr. **Ricardo Lobo Torres** (2º Examinador externo - UERJ)

Julgamento: Aprovado Assinatura:

Professor Dr. **Marcos Antônio Rios da Nóbrega** (3º Examinador interno- UFPE)

Julgamento: APROVADO Assinatura:

Professor Dr. **Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti** (4º Examinador interno - UFPE)

Julgamento: Aprovado Assinatura:

Recife, 14 de agosto de 2009.

Coordenador Prof.º Drº. Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti

MACHADO, Hugo de Brito. **Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição** 2009. 266 f. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas / FDR, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

RESUMO

Pagar tributo é um dever fundamental do cidadão, mas o desrespeito, pelas autoridades fazendárias, aos direitos do contribuinte, deteriora o sentimento da cidadania e a própria crença no Direito como instrumento de regulação das relações sociais. Neste contexto, esta pesquisa, bibliográfica e documental, diz respeito à relação de tributação como gênero e preocupa-se com o aperfeiçoamento dessa relação, para que ela passe a ser realmente uma relação jurídica e não uma relação simplesmente de poder. O tema desenvolvido, assim, é o da colocação dos Direitos Fundamentais do Contribuinte como um sistema de limites ao exercício do poder de tributar. Dentro do Ordenamento Jurídico brasileiro, analisou-se, através de uma abordagem qualitativa, a constatação da eficácia, ou ineficácia, das normas concernentes aos Direitos Fundamentais do Contribuinte, dos meios utilizados pelos governantes para anular ou contornar essas normas, bem como os meios que podem ser utilizados para melhorar o grau de eficácia dessas mesmas normas e, assim, tornar mais efetivos aqueles direitos. Como contribuição original à doutrina jurídica em nosso País, apresentou-se como proposta para melhorar a efetividade dos direitos fundamentais do contribuinte o estudo das sanções políticas em matéria tributária, da tributação oculta e do desvio de finalidade na tributação extrafiscal, utilizadas pelos governantes com frequência para amesquinhar os direitos fundamentais do contribuinte; do direito à jurisdição, demonstrando a sua abrangência e a necessidade de que seja efetivo; e o da responsabilidade pessoal do agente público pelos danos causados ao sujeito passivo nas relações tributárias.

Palavras-chave: Direitos Fundamentais do Contribuinte. Efetividade Jurisdicional. Relação Jurídica de Tributação.

MACHADO, Hugo de Brito. **Taxpayer's Fundamental Rights and the effectiveness of jurisdiction;** 2009. 266 f. Thesis (Juridical Doctor - JD). Postgratuate program, Law School, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

ABSTRACT

Paying taxes is a fundamental obligation of the citizen, but tributary authorities' disrespect to taxpayers' rights impairs the sentiment of citizenship and the belief in Law as an instrument that regulates social relations. In this context, this documental and bibliographical research discusses the relation of taxation as a notion and worries about how to perfect this relation, in such a way that it really becomes a juridical relation and not a mere relation of power. Thus, the theme in debate refers to Taxpayers' Fundamental Rights as a limiting system to the exercise of taxation power. Within the Brazilian Juridical Ordinance, it has been analyzed, through a descriptive research approach, evidence of efficacy or inefficacy of the rules concerning Taxpayers' Fundamental Rights, of the means utilized by governments to annul or to bypass these rules, making these rights more effective. As an original contribution to the juridical principles in our country, it has been presented as a proposal for better efficacy of taxpayers' fundamental rights, the study of political penalties in tributary matter, concealed taxation and deviation of extra fiscal taxation purposes, used frequently by governments to depreciate taxpayers' fundamental rights; the right to jurisdiction, demonstrating its comprehensiveness and its need for effectiveness; and the public agent's personal responsibility for damages caused to the passive subject in tributary relations.

Key words: Taxpayers' Fundamental Rights. Jurisdictional Effectiveness. Taxation Juridical Relation.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
1 Os Valores Essenciais na Ideia de Direito	13
2 Segurança Jurídica e Justiça na Relação Tributária	14
3 Superação do Autoritarismo	16
4 Instrumentos de Controle do Poder	17
5 Nosso Plano de Trabalho	19
5.1 O Título	19
*5.2 O Tema e Suas Limit*ações	19
5.3 A Maior Dificuldade	20
6 As Divergências e Antinomias	21
7 A Defesa do Erário	23
8 A Igualdade na Relação Tributária	24
CAPÍTULO I: DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE	26
1 Direitos Fundamentais	26
1.1 O Conceito	26
1.2 O Núcleo e Suas Projeções	28
1.3 Gerações dos Direitos Fundamentais	31
1.4 Dimensões em vez de Gerações	32
1.5 Consequência do Afastamento da Ideia de Sucessão Cronológica	33
1.6 Direitos Fundamentais em Sentido Formal e em Sentido Material	35
2 Direitos Fundamentais do Contribuinte	37
2.1 O Contribuinte como Titular	37
2.2 Formação da Consciência Fiscal	38
2.3 Contribuinte Feito Pessoa Jurídica	40
2.4 Direito como Limite do Poder	41
2.5 A Questão do Interesse Público	43
2.6 Direitos Fundamentais do Contribuinte na Constituição	44
2.7 Direitos e Garantias	45
2.8 Direito do Contribuinte à Jurisdição	46
2.8.1 O Que Devemos Entender por Jurisdição	46
2.8.2 Previsão Constitucional entre os Direitos Fundamentais	47
2.8.3 Função Jurisdicional e Poder Judiciário	48
2.8.4 Alcance da Regra que Prescreve o Direito à Jurisdição	49
2.8.5 O Conceito Amplo de Contribuinte	50
2.9 Responsabilidade Pessoal do Agente Público	51
3 Direitos Fundamentais Inerentes à Segurança	51
3.1 Distinção entre Princípios e Regras	51
3.2 O Princípio da Legalidade Tributária	53
3.2.1 Origem e Significados	53
3.2.2 Significado da Palavra “Lei”	55
3.2.3 Exigência de Lei em Sentido Restrito	57
3.2.4 As Medidas Provisórias	57
3.2.5 O Requisito da Tipicidade	58
3.2.6 Exceções ao Princípio da Legalidade	60
3.2.7 Função Extrafiscal	60

3.2.8 Fundamentação ou Motivação	63
3.3 O Princípio da Legalidade e a Norma Geral Antielisão	64
3.3.1 A Norma Geral Antielisão	64
3.3.2 Questão Terminológica	65
3.3.3 A Distinção Relevante	66
3.3.4 Norma Geral Antielisão, Legalidade e Arbítrio	66
3.3.5 A Elisão como Problema do Legislador	68
3.3.6 Inutilidade ou Inconstitucionalidade da Norma Antielisão	68
3.4 O Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária	69
3.4.1 A Irretroatividade e a Essência do Direito	69
3.4.2 Irretroatividade como Direito do Indivíduo e como Princípio	72
3.4.3 Irretroatividade e Publicação Oficial	73
3.4.4 Irretroatividade da Lei Tributária na Constituição Federal de 1988	76
3.4.5 Irretroatividade e Aplicação Imediata	76
3.4.6 Divergência Doutrinária sobre a Existência de Fato Gerador Pendente	78
3.4.7 Sentido da Expressão "Fato Gerador Pendente"	78
3.4.8 O Fato Gerador Pendente e a Visão Formalista do Direito	79
3.4.9 A Irretroatividade da Lei e o Início da Ocorrência dos Fatos Geradores	81
3.5 Aplicação Imediata e o Imposto de Renda na Jurisprudência do STF e do STJ	83
3.5.1 O Imposto de Renda e o Fato Gerador Pendente	83
3.5.2 A Súmula 584 do STF	83
3.5.3 Inaplicabilidade da Súmula 584 Depois do Advento do CTN	84
3.6 Irretroatividade e Declaração de Inconstitucionalidade	85
3.6.1 Norma Retroativa e Aplicação Retroativa da Norma	85
3.6.2 Efeitos Retroativos da Declaração de Inconstitucionalidade	86
3.7 O Princípio da Irretroatividade e a Lei Interpretativa	92
3.7.1 Importância do Tema	92
3.7.2 Lei Interpretativa no CTN e o Prazo para a Repetição do Indébito	93
3.7.3 Reflexões sobre a Lei Interpretativa em Matéria Tributária	95
4 Direitos Fundamentais Inerentes à Justiça	97
4.1 Justiça como Valor Essencial no Direito	97
4.2 Justiça e Isonomia na Relação Tributária	99
4.3 Isonomia e Função Extrafiscal dos Tributos	100
4.4 Justiça e Capacidade Contributiva	101
4.5 Tributos sobre o Patrimônio e a Renda	102
4.6 Progressividade e Utilidade Marginal da Renda	103
4.7 Tributos sobre o Consumo	104
4.8 Contribuintes de Direito e de Fato	105
5 Efetividade dos Direitos Fundamentais	106
5.1 Direitos Fundamentais e o Estado de Direito	106
5.2 Incremento da Efetividade dos Direitos Fundamentais	107
5.3 Transparência na Relação Tributária	107
5.4 Responsabilidade e Efetividade dos Direitos	108
5.5 Efetiva Independência dos Órgãos Superiores da Jurisdição	109
CAPÍTULO II: AGRESSÕES AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE	111
1 Considerações Iniciais	111

2 Sanções Políticas na Relação Tributária	114
2.1 O Que é Uma Sanção Política	114
2.2 A Mais Persistente Forma de Abuso contra o Contribuinte	116
3 Alguns Exemplos de Sanções Políticas	118
3.1 Apreensão de Mercadorias	118
3.1.1 Situando o Assunto	118
3.1.2 Apreensão Válida de Mercadorias	119
3.1.3 Apreensão de Mercadorias como Sanção Política	123
3.2 Negativa ou Cancelamento de Inscrição do Contribuinte	125
3.2.1 O Que é a Inscrição do Contribuinte	125
3.2.2 A Inscrição como Obrigação Tributária Acessória	126
3.2.3 Recusa ou Cancelamento de Inscrição como Sanção Política	126
3.3 Recusa de Autorização para Impressão de Notas Fiscais	128
3.4 Regime Especial de Controle e Fiscalização	131
3.5 Inscrição em Cadastro de Inadimplentes	132
3.6 Protesto de Certidão de Dívida Ativa	133
3.7 Recusa de Fornecimento de Certidões	136
3.8 Exigência de Certidões Negativas	138
3.9 Exigência de Certidões Negativas para o Recebimento de Precatório	139
3.10 Retrocesso na Jurisprudência do STF no Trato das Sanções Políticas	141
3.10.1 Suspensão da Inscrição Estadual	141
3.10.2 Fechamento da Fábrica de Cigarros	142
4 Inconstitucionalidade das Sanções Políticas	147
4.1 Argumentos em Defesa das Sanções Políticas	147
4.2 Inconsistência da Defesa das Sanções Políticas	147
4.3 Tributação e Ordem Econômica	149
4.3.1 O Conceito de Ordem Econômica	149
4.3.2 Opção Política pela Liberdade Econômica	150
4.4 Propriedade Privada	151
4.4.1 Alcance do Princípio	151
4.4.2 Vedação do Confisco	153
4.4.3 A Livre Concorrência como Garantia Constitucional	154
4.5 A Jurisprudência do STJ e do STF e a Persistência da Fazenda Pública	155
4.6 As Súmulas Vinculantes e a Responsabilidade Pessoal do Agente Público	155
5 Outras Agressões a Direitos Fundamentais	157
5.1 Considerações Iniciais	157
5.2 Redução injustificável do alcance do art. 138 do CTN	157
5.2.1 Interessante Opção de Política Jurídica	157
5.2.2 Configuração e Efeito da Denúncia Espontânea	158
5.2.3 Desconsideração da Norma pelas Autoridades Administrativas	159
5.2.4 Denúncia Espontânea e Parcelamento	160
5.2.5 Tumulto Causado pela LC 104	163
5.2.6 Denúncia Espontânea e Multa de Mora	165
5.2.7 A Multa pelo Não-Pagamento de Multa Moratória Indevida	167
5.2.8 O Caráter Punitivo da Multa Moratória	168
5.2.9 Utilidade da Multa Moratória	170
5.2.10 Denúncia Espontânea e Lançamento por Homologação	171

5.2.11 Inadimplemento Apenas de Obrigações Acessórias	173
5.2.12 A Soma das Restrições como Demonstração do Absurdo	175
5.2.13 Retrocesso na Jurisprudência	176
5.3 Violação da Regra da Irretroatividade das Leis	177
5.3.1 Segurança Jurídica como Valor Fundamental	177
5.3.2 A Irretroatividade das Leis Tributárias	178
5.3.3 Irretroatividade e Fato Gerador do Tributo	179
5.3.4 A Irretroatividade e o Imposto de Importação	180
5.3.5 Irretroatividade e o Fato Gerador do IOF	181
5.4 Falta de Fundamentação do Aumento de Impostos Extrafiscais	183
5.4.1 Impostos Extrafiscais e Limitações ao Poder de Tributar	183
5.4.2 O IOF como Imposto Extrafiscal	184
5.4.3 Necessidade de Motivação	184
5.4.4 Aumento do IOF em Ato Desprovido de Motivação	185
5.4.5 Aumento do IOF com Desvio de Finalidade	186
5.5 Violações por Via Oblíqua do Princípio da Legalidade	188
5.5.1 Tributação Oculta ou Disfarçada	188
5.5.2 Critérios Inadmissíveis na Determinação da Base de Cálculo de Impostos	190
5.5.3 Descontos Incondicionais e a Base de Cálculo do IPI	191
5.5.4 Restrições às Despesas na Base de Cálculo do IRPJ	193
5.5.5 Não-Restituição do Tributo Pago Indevidamente	194
5.5.6 Obstáculos Indevidos ao Exercício do Direito à Compensação	195
5.5.7 Exigência de Tributo por Analogia	198
5.6 Violações de Direitos Fundamentais no Plano do Direito Processual	199
5.6.1 Considerações Gerais	199
5.6.2 Sessões Secretas no Processo Administrativo Fiscal	199
5.6.3 Ilegitimidade de Parte na Repetição do Indébito Tributário	202
5.6.4 Denegação do Direito à Jurisdição	203
5.6.5 Suspensão de Liminares e Sentenças em Mandado de Segurança	204
5.6.6 Juízo Cautelar e Perecimento do Direito	205
CAPÍTULO III: DEFESA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE	206
1 Considerações Iniciais	206
2 Efetividade da Jurisdição	210
2.1 Direito à Jurisdição Efetiva	210
2.2 Independência do Poder Judiciário	212
2.2.1 Consideração Preliminar	212
2.2.2 Ingresso na Carreira de Magistrado	212
2.2.3 Provimento dos Cargos de Ministro do STF	213
2.2.4 Provimento dos Cargos de Ministro do STJ	214
2.2.5 Influência Decisiva do Assessor	215
2.3 Acesso ao Judiciário e os Direitos Individuais Homogêneos	216
2.3.1 O Acesso ao Judiciário	216
2.3.2 Direitos Individuais Homogêneos	217
2.3.3 Equivalência aos Direitos Difusos ou Coletivos	218
2.3.4 Limite ao Abatimento de Despesas com Educação	220
2.3.5 Providência que Preconizamos	221

3 Responsabilidade Pessoal do Agente Público	221
3.1 Direito do Contribuinte à Indenização	221
3.2 O Dano Indenizável	223
3.2.1 O Dano e Suas Espécies	223
3.2.2 Dano Simplesmente Moral, ou Dano Moral Puro	224
3.2.3 Dano Moral com Repercussão Econômica	225
3.2.4 Lucro Cessante	226
3.2.5 Distinção entre Lucro Cessante e Repercussão Econômica do Dano Moral	227
3.2.6 Danos Decorrentes de Execução Fiscal Injusta	228
3.3 Responsabilidade do Estado	229
3.3.1 Fundamento	229
3.3.2 Constituições Anteriores	229
3.3.3 A Constituição de 1988	231
3.4 Responsabilidade Pessoal do Agente Público	231
3.4.1 O Agente Público	231
3.4.2 Os Agentes Políticos	232
3.4.3 Agentes Administrativos	233
3.4.4 O Dever e a Responsabilidade	233
3.4.5 A Responsabilidade e a Sanção	235
3.4.6 Responsabilidades do Agente Político	236
3.4.7 Responsabilidade do Magistrado	237
3.4.8 Responsabilidade do Agente Fiscal	238
3.5 As Vantagens da Responsabilidade Pessoal	240
3.5.1 Insuficiência da Responsabilidade do Ente Público	240
3.5.2 O Efeito Preventivo	241
3.5.3 Efeito na Harmonia entre os Poderes	242
3.5.4 Efeito Moralizador	243
3.6 Evolução da Jurisprudência no STF	244
3.6.1 Introdução	244
3.6.2 Interpretando a Ementa do Julgado	245
3.6.3 A doutrina de Celso Antônio e os Precedentes do STF	246
3.6.4 Excelente Instrumento de Política Jurídica	247
3.6.5 Garantia do Agente Político	248
3.6.6 Garantia do Agente Administrativo e do Cidadão	249
3.6.7 Indevida Proteção do Infrator	250
3.6.8 A Insegurança Jurídica	250
3.7 Aspecto Processual da Responsabilização do Agente Público	252
3.7.1 As Questões Suscitadas	252
3.7.2 A Denunciação da Lide	252
3.7.3 Ação Contra o Agente Público e Contra o Estado	253
3.7.4 Ação Apenas contra o Estado	255
CONCLUSÕES	256
REFERÊNCIAS	258

INTRODUÇÃO

1 Os Valores Essenciais na Ideia de Direito

O Direito é um sistema de limitações ao poder, fruto e instrumento da racionalidade humana, que busca a realização dos valores fundamentais da humanidade, entre os quais merecem especial destaque a segurança e a justiça.

A *segurança* é um dos valores fundamentais da humanidade, que ao Direito cabe preservar. Ao lado do valor *justiça*, tem sido referida como elementos que, no Direito, escapam à relatividade no tempo e no espaço. "Podemos resumir o nosso pensamento"- assevera Radbruch – "dizendo que os elementos universalmente válidos da idéia de direito são só a *justiça* e a *segurança*"[1]. Daí se pode concluir que o se prestar como instrumento para preservar a justiça, e a segurança, é algo essencial para o Direito. Em outras palavras, sistema normativo que não tende a preservar a justiça, nem a segurança, efetivamente não é Direito [2].

Também no sentido de que segurança e justiça são os dois valores essenciais à ideia de Direito, e que são inseparáveis, um condicionando o outro, doutrina Karl Larenz, com inteira razão:

> La paz jurídica y la justicia, los dos componentes principales de idea del Derecho, están entre si en una relación dialéctica, lo cual significa, por una parte, que se condicionan recíprocamente. A la larga la paz jurídica no está asegurada, se el ordenamiento que subyace a ella es injusto y se siente como tal cada vez más. Donde la paz jurídica falta, donde cada uno trata de realizar su (supuesto) derecho con sus puños o domina la guerra civil, desaparece la justicia. Triunfa el llamado 'derecho del más fuerte', que es lo contrario de un orden justo. Por otra parte, los dos componentes pueden parcialmente entrar en contradicción. Ocurre así, en especial, cuando el Derecho positivo considera tan insegura la probabilidad de alcanzar un juicio 'justo', que en aras a la seguridad jurídica permite la posibilidad de un juicio que no sea justo, como ocurre con la prescripción y con la cosa juzgada.[3]

---

[1] RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do Direito*. Tradução de L. Cabral de Moncada. 5. ed. Coimbra: Arménio Amado,1974, p. 162.
[2] MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 123.
[3] LARENZ, Karl. *Derecho justo* – fundamentos de ética jurídica. Tradução de Luís Diez Picazo. Madrid: Civitas, 1993, p. 51-52.

Podemos dizer com toda certeza que a irretroatividade das normas jurídicas, como princípio, é o mínimo que se pode pretender em matéria de segurança. Se as normas jurídicas em geral pudessem retroagir, a insegurança seria absoluta. Insuportável. Por isto mesmo insistimos em afirmar que a irretroatividade das normas jurídicas como princípio faz parte da própria essência do Direito. Aliás, há quem afirme ser a *segurança* o valor fundamental do jurídico, superando o próprio valor *justiça*. Oscar Tenório, por exemplo, invoca a doutrina de Recasens Siches para afirmar que:

> O direito não surgiu na vida humana com a finalidade de prestar-se culto à idéia de justiça. Surgiu para fornecer *segurança e certeza* à vida social. Esta função do direito existe no regime tradicionalista e no regime revolucionário. Sendo a segurança o valor fundamental do jurídico, sem ela não pode haver direito.[4]

E quando cogitamos no desempenho de atividades econômicas ou empresarias, cresce a importância da segurança jurídica, que constitui condição indispensável para que ocorra o desenvolvimento econômico. A confirmar essa relação, é o interessante registro feito por Brisa Lopes de Mello Ferrão e Ivan César Ribeiro:

> Estudos recentes têm procurado estabelecer a relação entre um melhor ambiente institucional e o desenvolvimento econômico (North, 1990). Nesse sentido, testes empíricos, através de análise *cross-country*, mostram que países com instituições mais fortes, que asseguram os direitos de propriedade o cumprimento de contratos, experimentam maiores índices de crescimento do PIB per capita e maiores taxas de investimento interno e externo (Barro, 1991; Mauro, 1993; Knack, Deefer, 1995; Wei, 2000).[5]

Segurança e justiça são, realmente, dois valores essenciais na ideia de Direito, que devem ser preservados em qualquer ordenamento jurídico como condição para a existência de relações humanas harmoniosas. A segurança, que se confunde com a ordem, é condição para a existência da justiça e esta é condição para a manutenção daquela.

2 Segurança e Justiça na Relação Tributária

Demonstrando a pertinência dessas considerações axiológicas no estudo das questões tributárias, Diogo Leite de Campos, professor catedrático da Faculdade de Direito de

[4] TENÓRIO, Oscar. *Lei de introdução ao Código Civil brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955, p. 193.
[5] FERRÃO, Brisa Lopes de Mello; RIBEIRO, Ivan César. Os juízes brasileiros favorecem a parte mais fraca? *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro/São Paulo: FGV/Atlas, n. 244, jan./ abr. 2007, p.54.

Coimbra, preconiza a necessidade de uma ordem no Direito Tributário como fator de justiça e de segurança. Em suas palavras:

> Existe uma ordem no direito Fiscal português? As normas de Direito Fiscal podem ser entendidas em termos de sistema, orientado por princípios de justiça, organizadas por níveis de generalidade ou imperatividade, harmônicas, não contraditórias?
> Basta contemplar as constantes alterações a que estão sujeitas as leis fiscais, mesmo as mais recentes e as de presumida maior valia técnica, para se pôr imediatamente em dúvida qualquer sentido de ordem, e se começar a suspeitar que as normas tributárias nada mais serão de que um "agregado" informe, unidas só pela vontade "imperiosa" do legislador. Agregadas por força de múltiplos interesse e pressões, sobretudo pelo interesse do legislador em obter cada vez mais receitas – os fins justificando os meios.
> Tudo em prejuízo do interesse público, do "governo do povo pelo povo, e para o povo" que está na base da democracia. E o povo, presumido autor das normas tributárias através dos seus representantes no parlamento, deixa de reconhecer os seus interesses nessas normas que surgem cada vez mais como um sorvedoiro insaciável de bens. Perante o qual qualquer evasão se afigura mera legitima defesa. "Defesa" a que corresponde um crescendo de violência tributária, de aumento das taxas dos impostos, de sanções desproporcionadas. Numa espiral injustiça – evasão – injustiça – evasão.
> A primeira – talvez principal – vítima desta espiral é a **segurança** do Direito. Segurança que, ao lado da **Justiça**, constitui o pilar do Direito e da própria sociedade. Os agentes econômicos, famílias e empresas, vêem-se impossibilitados de fazer previsões; uma sociedade que se constitui para prosseguir um certo objecto, tem de se extinguir por uma alteração inopinada do Direito Fiscal tornar inviável a prossecução dessa finalidade; leis retroactivas vêm pôr em causa as mais estáveis economias domésticas ou empresariais; etc.
> O legislador fiscal parece incapaz de prever para mais do que um ano civil; mesmo diplomas baptizados pomposamente com o nome de "código", passados poucos exercícios estão descaracterizados. A ponto de o cidadão se perguntar se a culpa também não será da Doutrina que terá revelado dificuldade em estabelecer os princípios axiológicos e as técnicas que informam o Direito Fiscal.
> Com efeito, o Direito Fiscal como ramo autônomo do Direito só tem vindo a consolidar-se, mesmo nos Estados mais avançados nesta matéria, desde os anos quarenta deste século. E, a partir daí, a Doutrina pouco mais tem podido do que fazer emergir alguns critérios de justiça, muito genéricos, e algumas escassas regras técnicas, uns e outros olhados, frequentemente, com suma indiferença pelos legisladores e pelos tribunais. (grifos nossos) [6]

Não ousamos oferecer respostas às questões formuladas por Leite de Campos, mas podemos dizer que no Brasil a situação é muito semelhante, e necessitados de algumas providências no sentido de eliminar da relação tributária algumas características, que infelizmente ainda ostenta, de relação de poder, para que ela venha a ser uma relação verdadeiramente *jurídica.*

[6] CAMPOS, Diogo Leite de. *Direito Tributário*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 15-16.

3 Superação do Autoritarismo

Não negamos a necessidade do respeito ao princípio da autoridade, mas sustentamos que só é autoridade quem age de acordo com a lei, pois nesta é que reside a verdadeira autoridade. É o respeito à lei que garante a liberdade, indispensável ao cidadão, tanto quanto a autoridade é indispensável ao Estado.

Depois de se reportar à necessidade de conciliação entre o princípio da autoridade, essencial para o Estado, e o princípio da liberdade, essencial para o indivíduo, Humberto Theodoro Júnior ensina que os

> [...] impérios do velho regime absolutista e autoritário caíram para dar lugar ao surgimento do moderno Estado de Direito, fundado basicamente em estudos constitucionais redigidos com o objetivo de limitar os poderes de governo e proclamar objetivos a serem perseguidos pelo Estado, sempre a partir da declaração e garantia dos direitos fundamentais do homem.[7]

E em seguida esclarece:

> É que, criado pela imperiosa necessidade de organizar a vida grupal, o Estado logo se transformou em instrumento de dominação e escravidão do homem pelo homem. Por isso, durante longos capítulos da história, a trajetória da humanidade não tem sido outra que a de uma permanente e dolorosa luta contra a opressão estatal, de cujos tenazes só a duras penas e mui lentamente se vem libertando nos últimos tempos. [8]

Aliás, ao menos no plano filosófico, subsiste a questão de saber se realmente o Estado se submete ao Direito. Veja-se, a propósito, a manifestação de João Maurício Adeodato, quanto ao objeto da Filosofia do Direito:

> A filosofia do direito, por seu turno, tem-se ocupado de problemas como a separação entre direito e moral, Estado e Igreja; se há diferença entre legalidade e legitimidade ou se todo direito eficaz é legítimo; se o homem tem direitos contra o Estado ou se direitos só existem quando o Estado os concede; se é possível uma pretensão de universalidade, a pretensão de poder detectar leis e relações universalmente validadas para decidir de forma justa determinados conflitos etc.[9]

---

[7] THEODORO JÚNIOR, Humberto. *O cumprimento da sentença*. 2. ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2006, p. 37.
[8] Ibid., loc.cit.
[9] ADEOADATO, João Maurício. *Filosofia do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 3.

Não ousamos, todavia, incursionar nesse elevado plano de indagações. Limitamos nossa pesquisa ao Direito Positivo. Apontamos como agressões aos direitos fundamentais do contribuinte atos de autoridades que afrontam normas postas e preconizamos o aperfeiçoamento de nosso ordenamento jurídico com o uso de instrumentos por ele oferecidos.

Não cuidamos de questões concernentes especificamente a cada tributo. Por isto não vamos cogitar em uma reforma tributária, embora nos pareça que a proposta de Emenda Constitucional ora em tramitação no Congresso Nacional mereça sérias críticas, pois, além de complicar tremendamente nosso sistema tributário, com imenso casuísmo, afronta a Federação quando federaliza o mais importante imposto da competência dos Estados, abre caminho para o aumento da carga tributária, inclusive com a utilização de conceitos extremamente vagos na definição do âmbito constitucional da competência que atribui à União para a instituição de um imposto novo.

Nossa tese diz respeito à relação de tributação como gênero, relação que de um modo ou de outro sempre existirá. Preocupa-nos o aperfeiçoamento dessa relação, para que ela passe a ser realmente uma relação jurídica e não uma relação simplesmente de poder. Preocupa-nos o aperfeiçoamento da relação de tributação como forma de superação do autoritarismo. Talvez com isto nos coloquemos como destinatários da lição de Duguit, para quem "L' éternelle chimère des hommes est de chercher à mettre dans les constitutions la perfection qu'ils n'ont pas eux-même" [10].

Seja como for, preferimos fazê-lo. Afinal é apenas uma tese a ser submetida aos doutores. Se for um erro, com certeza será um erro menor do que a omissão.

4 Instrumentos de Controle do Poder

Como sistema de limites do poder, o Direito nos oferece excelentes instrumentos para o controle do poder estatal. O principal deles certamente é a própria Constituição, pois, como assevera Quintana, "La finalidad última de la Constitución es asegurar la libertad, la dignidad

[10] DUGUIT, Leonit. *Traité de Droit Constitutionnel*. 3. ed. Paris: Fontemoig, 1928, v. II, p. 835.

y el bienestar del hombre en la sociedad, mediante limitaciones a la acción del poder público".[11]

Por isto mesmo é que se desenvolveu o interesse pelo estudo das constituições, o denominado constitucionalismo, que ainda tem muito a oferecer no combate ao arbítrio, não obstante muito já tenha avançado neste sentido, como se vê na lição de Napoleão Nunes Maia Filho que preleciona, com inteira propriedade:

> No percurso da história humana foi também constante a luta pela *limitação* da influência e do poder do próprio Estado, com suas marchas e recuos, seus momentos de afirmação e de declínio, *sempre visando a elaboração de instrumentos formais, externos e superiores à vontade dos governantes, com eficácia capaz de manter a sua atuação dentro de seguros padrões de previsibilidade, cabendo a aplicação de meios corretivos em caso de sua transgressão.*
> Terão sido os *movimentos constitucionalizantes* certamente as tentativas mais completas e conseqüentes para a formação de tais mecanismos de previsão e controle do poder estatal e, nessa perspectiva, a criação das formulações jurídicas do Direito Constitucional a mais alta expressão dessa aludida finalidade limitativa. [12]

Nosso ordenamento jurídico certamente comporta, em suas diversas áreas e em especial no que concerne às relações do cidadão com o Estado, muitos aperfeiçoamentos que podem melhorar os instrumentos de controle do poder. Vamos cuidar de alguns deles, alguns com importância indiscutível e até já afirmada em estudos jurídicos relevantes, como é o caso do provimento de cargos nos tribunais superiores.

Com certeza nos preocupa a ideia do controle de constitucionalidade, porque temos consciência de que quem tem poder, seja quem for, tende a abusar dele. Por isto mesmo as cortes constitucionais, incumbidas de dizer a última palavra sobre as constituições, que são as normas de mais alta posição hierárquica, tendem a ultrapassar essas constituições. Neste sentido é a lição autorizada de Martonio Mont' Alverne Lima, nestes termos:

> A despeito dos pontos favoráveis às cortes constitucionais, de sua função em sociedades egressas de experiências autoritárias e totalitárias, um aspecto não pode ser ignorado, permanecendo como se não existisse: as cortes constitucionais ultrapassam o texto constitucional, comprometendo o teor democrático da concepção de separação de poderes e, mais grave, substituindo o poder constituinte. Esta ultrapassagem é inerente à atividade de controle da constitucionalidade, não interessando aqui quem o exerça. [13]

---

[11] QUINTANA, Segundo V. Linares. *Tratado de interpretación constitucional*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1998, p. 430.
[12] MAIA FILHO, Napoleão Nunes. A antiga e sempre atual questão da submissão do poder público à jurisdição. *Revista Dialética de Direito Processual*, São Paulo: Dialética, n.1, abr. 2003, p. 152.
[13] SOUZA NETO, Cláudio Pereira de et al. *Teoria da Constituição* – estudos sobre o lugar da política no Direito Constitucional. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003, p. 204. CITAR TEXTO DO MARTONIO

Por isto mesmo, trabalhamos com a divisão do poder e preconizamos também instrumentos que podem parecer de menor importância, como é o caso da responsabilidade pessoal do agente público por danos causados ao contribuinte, e da proibição de nomeação de procuradores de Fazenda Pública para os cargos de assessores de ministros dos tribunais. Procuradores que não se desvinculam de seus cargos e na condição de assessores de ministros nos tribunais superiores, a rigor, podem advogar contra o contribuinte.

5 Nosso Plano de Trabalho

5.1 O título

Atribuímos ao nosso trabalho o título OS DIREITOS FUNDAMENTIAS DO CONTRIBUINTE E A EFETIVIDADE DA JURISDIÇÃO, que imaginamos expressar bem o tema que vamos estudar.

5.2 O Tema e Suas Limitações

O tema a ser desenvolvido é o da colocação dos Direitos Fundamentais do Contribuinte, como um sistema de limites ao exercício do poder de tributar.

Como a pesquisa sobre qualquer objeto pode, em princípio, se expandir em desdobramentos praticamente intermináveis, vamos centrar a atenção no Ordenamento Jurídico brasileiro e apenas: a) na constatação da eficácia, ou ineficácia, das normas concernentes aos Direitos Fundamentais do Contribuinte, dos meios utilizados pelos governantes para anular ou contornar essas normas; e b) nos meios que podem ser utilizados para melhorar o grau de eficácia dessas mesmas normas e, assim, tornar mais efetivos aqueles direitos.

Em outras palavras, com o presente estudo, pretendemos demonstrar que ainda existe enorme distância entre os Direitos Fundamentais do Contribuinte no plano teórico, como estão eles colocados em nossa Constituição, e a realidade da relação tributária vivenciada; e que por isto mesmo são necessárias algumas providências que podem ser adotadas para melhorar a efetividade desses direitos.

Começaremos estudando o que se deve entender por Direitos Fundamentais do Contribuinte, passando depois a examinar as principais agressões que, na prática, ocorrem contra esses direitos, para afinal, apontar algumas providências capazes de melhorar sua efetividade.

Sem falsa modéstia, podemos apontar como contribuição original à doutrina jurídica em nosso País, como propostas para melhorar a efetividade dos direitos fundamentais do contribuinte, o estudo:

a) das sanções políticas em matéria tributária, da tributação oculta e do desvio de finalidade na tributação extrafiscal, utilizadas pelos governantes com frequência para amesquinhar os direitos fundamentais do contribuinte, muitas vezes compelindo-o a fazer o pagamento do tributo sem questionar a validade jurídica de sua exigência, excluindo ou minimizando a eficácia das limitações constitucionais ao poder de tributar;

b) do direito à jurisdição, demonstrando a sua abrangência e a necessidade de que seja efetivo, porque sem isto nenhum outro direito do contribuinte será efetivo; e

c) da responsabilidade pessoal do agente público pelos danos causados ao sujeito passivo nas relações tributárias.

5.3 A Maior Dificuldade

A maior dificuldade que nos parece existir para a efetividade dos direitos fundamentais do contribuinte reside na falta de consciência dos cidadãos quanto a seus direitos, talvez uma decorrência do que alguns psicólogos têm denominado síndrome da pressa.

Nesse contexto vê-se a preferência de certas editoras de livros jurídicos que publicam resumos e resumos, na tentativa produzir o que pode ser da preferência dos leitores. Seja como for, é indiscutível a existência dessa síndrome da pressa, como demonstra o constitucionalista Luís Roberto Barroso que registra a afirmação atribuída a um anônimo, a dizer: "chega de ação. Queremos promessas." E sobre esta escreve:

> Assim protestava o grafite, ainda em tinta fresca, inscrito no muro de uma cidade, no coração do mundo ocidental. A espirituosa inversão da lógica natural dá conta de uma das marcas dessa geração: a velocidade da transformação, a profusão de idéias, a multiplicação das novidades. Vivemos a perplexidade e a angústia da aceleração da vida. Os tempos não andam propícios para doutrinas, mas para mensagens de consumo rápido. Para *jingles*, e não para sinfonias. O Direito vive uma grave crise existencial. Não consegue entregar os dois produtos que fizeram sua reputação ao longo dos séculos. De fato, a injustiça passeia pelas ruas com passos firmes (Bertold Brecht, Elogio da dialética. In: Antologia poética, 1977) e a insegurança é a característica da nossa era (John Nenneth Galbraith, A era da incerteza, 1984). [14]

Sem aderir ao formato dos resumos, procuramos alcançar o interesse dos leitores, optando pela objetividade. Sem prejuízo de referências a alguns doutrinadores, o que nos parece indispensável em uma tese, evitamos fazer excessivas referências a opiniões alheias, até para que a nossa própria opinião não fique escondida, como ocorre em alguns estudos nos quais podemos encontrar tudo, menos a opinião do autor.

6 As Divergências e Antinomias

Está bem longe de nós a ideia de conseguirmos a concordância de todos com nossa tese. Temos consciência de que a unanimidade de pontos de vista é inalcançável. É natural a diversidades de pensamento.

Segundo Radbruch, Goethe, em carta a Reinnar, depois da leitura duma história comparada dos sistemas filosóficos, escreveu:

> Ao ler esta obra, compreendi de novo aquilo que o autor muito claramente exprime, isto é: as diversas maneiras de pensar acham afinal o seu fundamento na diversidade dos homens e por isso será sempre impossível criar neles convicções completamente uniformes. Se chegarmos a saber de que lado estamos, já conseguiremos bastante;

[14] BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito. O triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 9, n. 851, 1 nov. 2005. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7547>. Acesso em: 18 mar. 2009.

> poderemos então ficar tranqüilos com a nossa consciência e seremos mais tolerantes para com os outros.[15]

Também não nos move a crença de havermos superado possíveis antinomias. Preferimos acreditar na impossibilidade de evitá-las. Tal como Radbruch, que destacou no início do capítulo em que trata do assunto, frase atribuída a Ibsen, com a pergunta: "já alguma vez conduziste até o fim um pensamento, sem tropeçares numa contradição?"[16]

Em nossa atividade de consultoria jurídica é muito frequente a referência de empresários a atos de arbitrariedade do fisco, praticados em circunstâncias várias e por diversas razões, muitas vezes inconfessáveis. Quem vivencia a relação tributária sabe muito bem que ela, embora teoricamente seja uma relação jurídica, na prática é hoje muito mais uma relação de poder, na medida em que os direitos fundamentais do contribuinte são pública e flagrantemente desrespeitados pelas autoridades fazendárias. Basta citar as ameaças públicas de cancelamento do CPF de contribuintes omissos [17] e as humilhações sofridas por quantos buscam as repartições fazendárias para solucionar problemas surgidos na relação tributária.

O dever de pagar tributo, na atualidade, certamente integra o feixe de relações jurídicas que se pode denominar o *estatuto do cidadão*. Embora nem sempre tenha sido assim, pagar tributo é atualmente um dever fundamental do cidadão. Há mesmo quem diga que o tributo é o preço da cidadania. Ocorre que o desrespeito, pelas autoridades fazendárias, aos direitos do contribuinte, deteriora o sentimento da cidadania e a própria crença no Direito como instrumento de regulação das relações sociais. Tendo a toda hora os seus direitos fundamentais desrespeitados pelo fisco, sente-se o contribuinte moralmente desobrigado de cumprir a lei, que somente contra ele se mostra eficaz. A violência ao Direito, praticada constantemente pela parte poderosa na relação tributária, faz crescer no contribuinte a ideia de que as leis são apenas instrumentos da força, desprovidos de todo e qualquer fundamento

---

[15] RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do Direito*. Tradução de L. Cabral de Moncada. 5. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1974, p. 59.
[16] Ibid., p. 159.
[17] O contribuinte que deixa de cumprir um dever legal submete-se à multa correspondente. A inscrição no cadastro respectivo é a identidade do contribuinte, colocada hoje como condição para o exercício de inúmeros direitos do cidadão na sociedade. O inscrever-se, antes de ser um direito, é um dever. Quem o cumpriu, inscrevendo-se, não pode ser colocado na clandestinidade. Salvo quando comprovada a falsidade da inscrição, em nenhuma outra hipótese pode ser esta cancelada pela autoridade. O cancelamento de inscrições dos que não apresentaram a denominada *declaração de isento* é um ato covarde, repleto de arbítrio, praticado contra pessoas indefesas, a pretexto de colher na imensidão de pobres inocentes alguns poucos espertos que estariam burlando a Fazenda Pública.

moral, porque os deveres morais são sempre bilaterais e assim, nas relações fundadas na moral, quando uma parte não cumpre os seus deveres nada pode exigir da outra. [18]

7 A Defesa do Erário

As autoridades da Administração Tributária certamente consideram necessárias certas práticas autoritárias, e mesmo arbitrárias, em face da sonegação praticada por alguns contribuintes. Tais práticas seriam justificáveis como instrumento de defesa do Erário. Ocorre que o Estado tem meios para coibi-las sem violar as leis, não se justificando, portanto, em nenhuma hipótese, que alimente o círculo vicioso da ilegalidade.

Não se pode negar a existência de sonegação, muito menos a necessidade de defender-se o Erário contra as práticas evasivas de contribuintes; mas não é razoável admitir-se que a defesa do Erário se faça mediante práticas arbitrárias, pois estas produzem evidente e progressivo desgaste da relação tributária; desgaste que não pode ser superado pela intimidação hoje consubstanciada na definição do ilícito tributário como crime, com a consequente e permanente ameaça de pena prisional, algumas vezes praticada em afronta à jurisprudência tranquila dos tribunais.

A defesa do Erário há de dar-se, em primeiro lugar, mediante a edição de leis justas e também noutros aspectos obedientes à Constituição. E em segundo lugar, mediante um trabalho de fiscalização mais efetivo e competente, capaz de detectar as práticas evasivas e punir os infratores; não apenas os pequenos, mas também os grandes, pois a punição destes funciona como exemplo capaz de exercer incomensurável influência positiva.

[18] Dizem que o único dever moral sem contraprestação é o dever dos pais para com os filhos.

8 A Igualdade na Relação Tributária

A lei justa e obediente à Constituição em todos os aspectos permite que a relação tributária se desenvolva em clima de respeito mútuo das partes nela envolvidas. E para ser justa a lei deve colocar as partes, fisco e contribuinte, em posição de igualdade. Aliás, essa posição de igualdade chega a ser mesmo da própria essência do Direito, como instrumento que ele é da realização da Justiça, que se materializa na igualdade. É o que nos ensina Arnaldo Vasconcelos:

> Tendo sido o Direito chamado a realizar a compartição das liberdades, a fim de possibilitar-lhe a convivência, nunca se poderia admitir que a parcela atribuída a um fosse maior ou melhor do que a parte destinada ao outro. A intervenção do Direito só se deu para que a compartição obedecesse ao princípio da igualdade dos homens. Não fosse assim, seria inteiramente prescindível [19].

É lamentável que essa posição de igualdade, mesmo teoricamente, ainda esteja longe de ser alcançada na relação tributária, que ainda é muito mais uma relação de poder. Basta ver-se que a lei tributária comina penalidades para a violação de seus dispositivos, pelo contribuinte, mas em geral não comina penalidades para as violações dos direitos do contribuinte, praticadas pelos agentes e pelas autoridades da Administração Tributária. Estabelece penas pecuniárias para a não-prestação, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias, principal e acessória, mas no âmbito administrativo ou cível não estabelece nenhuma sanção para o agente público que exige do contribuinte, indevidamente, a prestação de qualquer de suas obrigações.

É exatamente por isto que se impõe ao jurista a busca de soluções capazes de viabilizar o aperfeiçoamento da relação tributária, tornando-a uma relação efetivamente jurídica. Enquanto os detentores do poder político não promovem a edição de leis que regulem mais adequadamente a atuação das autoridades da administração tributária, fazendo-as responsáveis pessoalmente pelos ilícitos que eventualmente cometam, cabe ao jurista buscar no ordenamento um caminho para o equilíbrio das partes e o consequente aperfeiçoamento da relação de tributação, com vantagens para o cidadão e para a Fazenda Pública.

---

[19] VASCONCELOS, Arnaldo. *Direito, humanismo e democracia*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 28.

Temos sustentado que um desses caminhos é a responsabilização pessoal do agente público pelos danos por ele causados ao contribuinte, em decorrência de práticas ilegais no trato da relação tributária. Responsabilidade que se faz indispensável para a existência de igualdade na relação tributária. Se o contribuinte comete infração é responsabilizado e sofre a sanção correspondente. Se o fisco, por meio de quem o faz presente na relação, viola a lei que a disciplina, deve ser igualmente responsabilizado, suportando o ônus da sanção correspondente, vale dizer, o ônus da indenização pelo dano causado.

Capítulo I

DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE

1 Direitos Fundamentais

1.1 O conceito

Como acontece com os conceitos em geral, também o conceito de *direitos fundamentais* é problemático, repleto de controvérsias. E a análise atenta das várias teses sobre o assunto apenas nos confirma que a rigor a única realidade absoluta no universo é a relatividade. Só a relatividade é absoluta, no sentido de que ela está *sempre* presente em *tudo*. Assim, não podemos ter a pretensão de expressar aqui um conceito de direitos fundamentais que satisfaça a todos.

O Professor Paulo Bonavides assevera que:

> A primeira questão que se levanta com respeito à teoria dos direitos fundamentais é a seguinte: podem as expressões direitos humanos, direitos do homem e direitos fundamentais ser usadas indiferentemente? Temos visto nesse tocante o uso promíscuo de tais denominações na literatura jurídica, ocorrendo porém o emprego mais freqüente de direitos humanos e direitos do homem entre autores anglo-americanos e latinos, em coerência aliás com a tradição e a história, enquanto a expressão direitos fundamentais parece ficar circunscrita à preferência dos publicistas alemães.
>
> [20]

Em seguida, o eminente constitucionalista invoca a doutrina de Konrad Hesse para nos fornecer o que poderemos entender como elementos substanciais, e elementos formais do conceito de direitos fundamentais. O objetivo dos direitos fundamentais é criar e manter os pressupostos elementares de uma vida na liberdade e na dignidade humana. Ao indicar os

[20] BONAVIDES, Paulo. *Direito Constitucional*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 560.

objetivos dos direitos fundamentais, essa doutrina nos fornece elementos substanciais do conceito. Autoriza-nos a dizer que são direitos fundamentais aqueles direitos do homem que lhe permitem viver com liberdade e com dignidade. E como concepção que entende ser mais restrita, mais específica, Bonavides nos ensina que "direitos fundamentais são aqueles direitos que o direito vigente qualifica como tais." [21]

Podemos então concluir, sem receio, que o conceito de direitos fundamentais pode ser formulado sob o aspecto formal, e sob o aspecto material, como adiante vamos estudar, ficando desde logo entendido que os direitos fundamentais, em qualquer desses dois sentidos, podem apresentar variações no tempo e no espaço, mas albergam sempre um núcleo essencial universal.

Parece-nos importante, também, ligar ao conceito de direitos fundamentais a ideia daquilo que é, em princípio, absoluto. Em outras palavras, um direito fundamental somente comporta restrição por via legal. É neste sentido que se explica o direito à liberdade como um direito fundamental, que só comporta restrições por lei, tal como está expresso em nossa Constituição Federal em dispositivo segundo o qual "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei." [22] Somente a lei pode impor restrições a um direito fundamental, jamais um aplicador da lei, pela via da interpretação. Como assevera Bonavides, fundado em Carl Schmitt, "as limitações aos direitos fundamentais genuínos aparecem como *exceções*, estabelecendo-se unicamente com base em lei, mas lei em sentido geral; a limitação se dá sempre debaixo do controle da lei, sendo mensurável na extensão e no conteúdo." [23]

Em outras palavras, podemos dizer que o direito fundamental é aquele estabelecido pela Constituição, e cuja dimensão, em princípio, decorre da interpretação mais ampla possível da norma constitucional que o estabelece. Amplitude que deve significar a pluralidade de aspectos sob os quais os direitos fundamentais devem ser vistos. Assim, em certos casos pode parecer que ocorre o surgimento de novos direitos que, a rigor, já estavam de algum modo embutidos nos preceitos anteriores. Daí referir-se a doutrina a novas gerações, ou novas dimensões dos direitos fundamentais.

---

[21] BONAVIDES, Paulo. *Direito Constitucional*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.560.
[22] Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso II.
[23] BONAVIDES, Paulo, op. cit., p.561-562.

1.2 O núcleo e suas projeções

Com fundamento no conceito de direito fundamental que acabamos de enunciar, pode-se dizer que esse direito tem geralmente um núcleo irredutível, inatingível pelo legislador, e uma área que o rodeia, com suas projeções, onde o legislador pode estabelecer restrições. Sem disposição legal expressa, entretanto, há de prevalecer a compreensão mais ampla da norma da Constituição que estabelece o direito fundamental.

Com isto queremos dizer que um direito fundamental há de ser sempre assegurado, independentemente de lei ordinária. Não se faz necessária a lei ordinária para que o direito fundamental tenha plena existência. A lei ordinária apenas pode delimitar, até certo ponto, esse direito. Não pode, de nenhum modo, invadir o núcleo de um direito fundamental, para estabelecer disciplina que o anule; nem pode formular exceções, vale dizer, determinar que em certas situações, por serem excepcionais, não haverá tal direito que a Constituição erige como fundamental. Exceções que atingem o núcleo do direito fundamental só serão válidas se estabelecidas pela própria Constituição, ou mais exatamente, pela Constituição como obra do Poder Constituinte, justificando-se, por isto mesmo, a limitação do poder de emenda, com as denominadas cláusulas pétreas, ou cláusulas de imodificabilidade. Assim é que na Constituição Federal de 1988, por exemplo, existe dispositivo a dizer que não serão admitidas emendas tendentes a abolir os direitos e garantias individuais. [24]

O que na verdade está protegido contra emendas à Constituição é o que constitui a sua própria essência, ou razão de ser. O Professor Paulo Bonavides, ao cuidar das garantias constitucionais simples e qualificadas, doutrina:

> Garantias constitucionais de primeiro grau são também aquelas que circundam direitos, princípios e valores da Constituição, cuja mudança ou supressão fere a essência, a natureza e a razão de ser da própria lei suprema.
> Não resultam elas difíceis de ser identificadas pelo hermeneuta: têm um raio amplíssimo de generalidade e algumas se acham diretamente estampadas e positivadas no art. 60, § 4º da Constituição.
> Mas o art. 60 não exaure, por inteiro, essa classe de garantias. Haja vista, por conseguinte, que são também da modalidade descrita outras garantias esparsas no texto constitucional ou conduzíveis àquela cláusula, ou que dali se possam inferir, sobretudo em matéria de direitos e garantias fundamentais, bem como aquelas que derivam de limitações tácitas impostas ao poder de reforma constitucional.
> A garantia constitucional de primeiro grau, dentro ou fora do art. 60, § 4º, *d*, protege o espírito da Constituição. Está fora do poder de emenda. Sobre ela não tem

[24] Constituição Federal de 1988, art. 60, § 4º, inciso IV.

> jurisdição o titular do poder constituinte constituído. Essa poder se insere unicamente na esfera jurídica de permissibilidade de emenda, estabelecida pela Constituição. Daqui se infere facilmente que a Constituição legitimou o legislador ordinário apenas com uma titularidade constituinte provisória e eventual, cujo exercício poderá não exceder os limites constitucionais. [25]

O próprio art. 60, § 4º, da vigente Constituição Federal, também é de certa forma imodificável. Pode ser modificado apenas para ampliação de sua abrangência. Não para redução das matérias que são objeto da imodificabilidade. A não ser assim as cláusulas de imodificabilidade seriam facilmente contornadas.

Pode parecer que sustentamos serem os direitos fundamentais absolutos, entretanto, não é bem assim. A rigor, nada é absoluto. Nenhum direito é absoluto. A relativização de um direito fundamental, todavia, só se justifica em face de outro direito fundamental. O aparente conflito entre eles é que justifica a relativização de ambos, para que possam ambos subsistir, na medida necessária à convivência das liberdades públicas. A relativização é o recurso, sempre excepcional, necessário à própria preservação dos direitos fundamentais que eventualmente se ponham em conflito.

Veja-se, a propósito, o que assevera Alexandre de Moraes:

> Dessa forma, a regra, no Estado de Direito, é o pleno respeito às inviolabilidades constitucionais, permitindo-se, porém, excepcionalmente, a violação desses direitos e garantias.
> Em algumas poucas hipóteses, o próprio texto constitucional prevê expressamente as exceções às inviolabilidades (por exemplo: art. 5º, XI e XII); em outras, existe a autorização genérica e, repitamos, excepcional, para que o legislador ou mesmo o Poder Judiciário, mediante o caso concreto, afaste a inviolabilidade. Ressaltemos, porém, que a simples existência de lei não se afigura suficiente para legitimar a intervenção no âmbito dos direitos e liberdades individuais. É mister, ainda, que as restrições sejam proporcionais, isto é, sejam *adequadas* e justificadas pelo interesse público e atendam ao critério da *razoabilidade*. Em outros termos, tendo em vista a observância dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, cabe analisar não só a legitimidade dos objetivos perseguidos pelo legislador, mas também a necessidade de sua utilização, bem como a razoabilidade, isto é, a ponderação entre a restrição a ser imposta aos cidadãos e os objetivos pretendidos. [26]

Em síntese, o reconhecimento de um direito como fundamental implica a sua prevalência até onde seja possível no convívio com outros direitos fundamentais. Em outras palavras, um direito fundamental só pode ser relativizado em face de outro direito fundamental com o qual eventualmente se ponha em conflito. E suas limitações são somente

---

[25] BONAVIDES, Paulo. *Direito Constitucional*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 549.
[26] MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 170.

as que sejam estabelecidas por via de lei e apenas nos seus aspectos não essenciais, vale dizer, respeitado o seu núcleo essencial.

A rigor, as restrições aos direitos fundamentais constitucionalmente assegurados são apenas aquelas previstas na própria Constituição; ou, ainda, aquelas estabelecidas em leis como forma de conciliação entre dois direitos fundamentais que eventualmente podem estar em conflito.

Seja como for, certo é que o núcleo dos direitos fundamentais é de tal importância que constitui, em nosso ordenamento jurídico, cláusula de imodificabilidade. E mais, essa cláusula de imodificabilidade, expressa no art. 60, § 4º, inciso IV, da vigente Constituição Federal, não abrange apenas os direitos e garantias fundamentais de que trata o seu Título II, como pode parecer em face da expressão literal daquele dispositivo. Veja-se o registro de Marmelstein, que se reportando a decisão do Supremo Tribunal relativa à garantia inerente ao Direito Eleitoral, constante do art. 16, que está dentro do Título II, da vigente Constituição, explica:

> Dificultando um pouco o raciocínio, pergunta-se: e fora do Título II da Constituição de 88, existem direitos fundamentais?
> Antes da decisão sobre a anterioridade eleitoral, o STF, invocando o art. 5º, § 2º, da Constituição de 88, já havia reconhecido, na ADIn 939-7/DF, que o princípio da anterioridade tributária – que está fora do Título II, pois está previsto no art. 150 da Constituição de 88, consubstancia um direito fundamental que não pode ser abolido por nem mesmo por emenda constitucional, por força do art. 60, § 4º, inc. IV, que estabelece que os "direitos e garantias individuais" são cláusulas pétreas. Estava sendo discutida, no caso, a possibilidade de uma emenda constitucional excepcionar o princípio da anterioridade tributária. O STF entendeu que até mesmo os tributos criados por meio de emenda constitucional deveriam respeitar esse limite ao poder de tributar, já que o referido princípio constitucional seria uma cláusula pétrea. [27]

A inserção de dispositivos estabelecendo direitos fundamentais nas constituições há de ser entendida sempre como um instrumento de limitação do poder dos governantes. Expressando uma visão profundamente realista, George Marmelstein assevera, com toda razão, que:

> A positivação constitucional dos direitos fundamentais não ocorreu por acaso. Na verdade, ela é fruto, em grande parte, da constatação de que quem tem o poder tende a dele abusar, e de que o Estado, inclusive o legislador, também pratica ilícitos (e como os pratica!).
> Por isso, os direitos fundamentais representam, de certo modo, uma desconfiança em relação ao Poder Público. Eles seriam como aqueles frascos de remédio que são colocados nas prateleiras mais altas para ficar longe do alcance das crianças. A analogia só não é tão perfeita porque aqueles que estão em situação de poder não são

[27] MARMELSTEIN, George. *Curso de direitos fundamentais.* São Paulo: Atlas, 2008, p. 264-265.

> crianças ingênuas, mas homens crescidos e perspicazes, lutando com unhas e dentes por seus interesses nem sempre nobres. [28]

A rigor, o núcleo dos direitos fundamentais há muito tempo está nas constituições. Suas projeções, estas sim, são objeto de dispositivos expressos no Texto Constitucional, na medida em que o constitucionalismo avança no tempo, talvez exatamente para garantir que essas projeções também passem a ser consideradas como direitos fundamentais, surgindo daí a ideia de evolução, que por alguns é demarcada em gerações.

1.3 Gerações dos Direitos Fundamentais

Os teorizadores dos direitos fundamentais fazem referência a gerações, ou dimensões destes. Na primeira geração, colocam os direitos inerentes à liberdade, [29] direitos ligados essencialmente ao indivíduo. Na segunda geração, põem os direitos inerentes à igualdade. Nas palavras de Bonavides:

> São os direitos sociais, culturais e econômicos bem como os direitos coletivos ou de coletividades, introduzidos no constitucionalismo das distintas formas de Estado social, depois que germinaram por obra da ideologia e da reflexão antiliberal do século XX. Nasceram abraçados ao princípio da igualdade, do qual não se podem separar, pois fazê-lo equivaleria a desmembrá-los da razão de ser que os ampara e estimula. [30]

Na terceira geração, encontram-se os direitos ligados à ideia de fraternidade, que transcende ao grupo e ao próprio Estado. No dizer de Bonavides, esses direitos

> [...] tendem a cristalizar-se no fim do século XX enquanto direitos que não se destinam especificamente à proteção dos interesses de um indivíduo, de um grupo ou de um determinado Estado. Têm primeiro por destinatário o gênero humano mesmo, num momento expressivo de sua afirmação como valor supremo em termos de existencialidade concreta. [31]

Na quarta geração dos direitos fundamentais, colocam-se, segundo Bonavides, os direitos à democracia, ao pluralismo e à informação, todos decorrentes da globalização

---

[28] MARMELSTEIN, George. *Curso de direitos fundamentais*. São Paulo: Atlas, 2008, p. 260.
[29] BONAVIDES, Paulo. *Direito Constitucional*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.563.
[30] Ibid., p.564.
[31] Ibid., p.569.

política na esfera da normatividade jurídica, e "correspondem à derradeira fase de institucionalização do Estado social." [32]

É relevante ressaltar que as várias gerações dos direitos fundamentais não se excluem. Elas na verdade correspondem a um aperfeiçoamento dos direitos, que os faz mais adequados à realidade de cada época. Como já afirmamos no item precedente, elas podem até ser consideradas como projeções dos direitos fundamentais já antes albergados no texto das constituições.

1.4 Dimensões em vez de Gerações

Realmente, embora até tenhamos utilizado o termo *geração*, na verdade, melhor nos parece o termo *dimensão*, para indicar as configurações dos direitos fundamentais através dos tempos. Seguimos, também neste ponto, a doutrina de Bonavides, que adverte:

> Força é dirimir, a esta altura, um eventual equívoco de linguagem: o vocábulo "dimensão" substitui, com vantagem lógica e qualitativa, o termo "geração", caso este último venha a induzir apenas a idéia de sucessão cronológica e, portanto, suposta caducidade dos direitos das gerações antecedentes, o que não é verdade. Ao contrário, os direitos da primeira geração, direitos individuais, os da segunda, direitos sociais, e os da terceira, direitos ao desenvolvimento, ao meio ambiente, à paz e à fraternidade, permanecem eficazes, são infra-estruturais, formam a pirâmide cujo ápice é o direito à democracia; coroamento daquela globalização política para a qual, como ao provérbio chinês da grande muralha, a Humanidade parece caminhar a todo vapor, depois de haver dado o seu primeiro e largo passo.
> Os direitos da quarta geração não somente culminam a *objetividade* dos direitos das duas gerações antecedentes como absorvem – sem, todavia, removê-la – a *subjetividade* dos direitos individuais, a saber, os direitos da primeira geração. Tais direitos sobrevivem, e não apenas sobrevivem, senão que ficam opulentados em sua dimensão *principal*, *objetiva* e *axiológica*, podendo, doravante, irradiar-se com a mais subida eficácia a todos os direitos da sociedade e do ordenamento jurídico. [33]

Como se vê dessa lição de Bonavides, parece bem melhor falar-se da dimensão, em vez de geração. Seja como for, é importante afastar a ideia de sucessão cronológica, que pode conduzir a equívocos de graves consequências.

---

[32] BONAVIDES, Paulo. *Direito Constitucional*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 571.
[33] Ibid., p. 571-572.

1.5 Consequência do Afastamento da Ideia de Sucessão Cronológica

Com ou sem a substituição do termo *geração,* pelo termo *dimensão,* é da maior importância o afastamento da ideia de sucessão cronológica quando se cogita das *gerações* dos direitos fundamentais. O que na verdade ocorre com os direitos fundamentais, no correr dos tempos, não é a substituição de uns por outros, mas o fortalecimento de todos eles como direitos dos cidadãos contra o Estado. Essa ideia de fortalecimento dos direitos fundamentais como limite ao poder absoluto do Estado é uma importante consequência do afastamento da ideia de sucessão cronológica, que nos levaria a aceitar que determinados direitos fundamentais, de grande destaque em épocas passadas, estariam hoje superados.

No âmbito das relações de tributação, o afastamento da ideia de sucessão cronológica é muito interessante para demonstrar o equívoco ao qual poderemos ser conduzidos pela doutrina, segundo a qual a validade de uma lei que institui um tributo já não deve ser aferida por sua conformidade com a norma superior, norma constitucional que atribui competência, e sim em função do que ela visa, ou para que ela serve. Essa doutrina, que pode conduzir a equívocos, é sustentada pelo eminente Professor Marco Aurélio Greco, a propósito das contribuições, nestes termos:

> Uma visão causalista influencia no campo da constitucionalidade das leis, concebendo sua verificação a partir de um conceito de "inclusão" na hipótese da norma superior. Uma norma "vale" porque está de acordo com o previsto na norma superior. Esta visão da constitucionalidade poder-se-ia denominar de uma constitucionalidade por "inclusão" ou "por subsunção". No campo tributário, esta visão encontrou imensa acolhida pois, durante muito tempo, afirmou-se que a atribuição da competência tributária dar-se-ia em função da descrição de materialidade das hipóteses de incidência (descrição de aspectos objetivos de fatos geradores), a partir do que a lei seria constitucional se se mantivesse "dentro" do âmbito material qualificado pela norma constitucional. Um exame de constitucionalidade por inclusão.
>
> Porém, na medida em que os fins assumem relevância como critério para disciplinar as condutas humanas, e os conceitos passam a ser formulados a partir deles, as normas não velem porque algo ocorreu ou porque elas regulam determinada matéria, vale dizer, porque sua previsão está incluída no âmbito material constitucionalmente qualificado. As normas são válidas em função do que elas visam ou daquilo para que elas servem. Então, ao perguntar, "a lei que instituir uma contribuição de intervenção no domínio econômico vale porque tem fato gerador a, b, c?" Não, o exame da validade constitucional daquela norma não parte da pergunta do "por que", ela parte da pergunta do "para que". Ela valerá se estiver em sintonia com determinados fins (intervenção, ações de seguridade, ensino fundamental etc.) Com isto, a feição da constitucionalidade se altera, pois deixa de apoiar-se no que existe (fato gerador, requisito formal de lei complementar etc), para situar-se na verificação da existência, ou não, de compatibilidade entre aquela previsão e o objetivo previsto na Constituição. Não é mais uma verificação de inclusão – verificar a amplitude do

> conceito de renda ou de mercadoria, portanto, a lei será válida. Trata-se de uma verificação de "compatibilidade", no sentido de aferir se a previsão está na direção qualificada pela Constituição, se está voltada à produção daquele resultado etc., caso em que será constitucional. E o fato gerador? Este fica em segundo plano, e veremos mais adiante em que ele será relevante. Mas, certamente não tem a mesma importância que possui numa visão clássica. [34]

Como se vê, nesse trecho de sua obra, o Professor Marco Aurélio Greco elabora doutrina que acolhe a ideia de uma sucessão cronológica. Teria havido nítida mudança quanto às normas garantidoras dos direitos fundamentais. No exame da constitucionalidade das leis tributárias já não é relevante a verificação da compatibilidade entre a lei instituidora do tributo e a norma superior atributiva de competência à entidade que o institui. Relevante, sim, a compatibilidade da instituição do tributo com os fins aos quais se destina a sua arrecadação.

Note-se, todavia, que o próprio Greco, sustenta que a preocupação com a aplicação dos recursos pelo Estado não substitui o cuidado que se deve ter com a proteção do contribuinte. Em suas palavras:

> Em suma, os princípios constitucionais são fundamentais, mas todos eles e não apenas alguns. Repetindo a idéia básica: a Constituição não consagra apenas princípios protetivos, típicos do Estado de Direito, consagra, também, princípios modificadores, próprios do Estado Social, e só a conjugação de ambos é que permitirá construir a sociedade livre, justa e solidária a que se refere seu artigo 3º, I, objetivo maior de um Estado Democrático de Direito. [35]

A rigor, o surgimento de dispositivos da Constituição a proteger direitos fundamentais como os direitos à educação, à habitação e à saúde, por exemplo, não pode ser entendido como causa de degradação dos direitos fundamentais já conquistados pelo contribuinte, como o direito à legalidade tributária. Assim, ao considerarmos a atividade financeira do Estado, devemos ter presente a noção de que no momento da arrecadação dos tributos continua sendo de máxima importância a legalidade, embora no momento da aplicação dos recursos arrecadados tenha relevo a solidariedade. Embora esta possa em certas situações justificar o aumento de tributos, em nenhuma hipótese poderá justificar o abandono da legalidade, nem sua relativização.

Na evolução do pensamento jurídico, realmente não houve substituição, mas aperfeiçoamento dos direitos fundamentais. O direito à legalidade não cedeu espaço aos direitos sociais. É inteiramente equivocada a ideia de que o Estado Social pode prescindir da regra da *legalidade*. Raquel Cavalcante Ramos Machado tem toda razão quando afirma que

---

[34] GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura "sui generis")*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 41-42.
[35] Ibid., p. 50.

> [...] a evolução dos direitos e garantias fundamentais tem por fim assegurá-los a um número maior possível de pessoas, e não retirar de cada uma delas direitos indispensáveis à saudável convivência dos cidadãos com o Poder, em uma Democracia. Abrir mão de regras, como a da legalidade a pretexto de realizar o Estado Social, levaria certamente a um Estado *arbitrário*, e não a um Estado que, conquanto *Democrático*, não deve deixar de ser também *de Direito*. [36]

A propósito, é importante que se tenha atenção para os critérios de classificação das normas jurídicas como princípios e regras. Conforme adiante vamos demonstrar, é inadmissível a utilização de critérios diferentes, conforme se esteja classificando as normas ou se esteja indicando a necessidade de relativização. Em outras palavras, é inadmissível a classificação da legalidade como princípio, com base no critério da fundamentalidade, para depois pretendermos sua relativização, preconizada por quem adota o critério da estrutura da norma e não o da fundamentalidade. Embora seja indiscutivelmente fundamental, especialmente quando se tenha em vista a segurança jurídica, a legalidade se expressa como regra. Assim, é ao mesmo tempo um princípio – porque é fundamental – e uma regra, porque se expressa com a estrutura própria dessa espécie normativa.

1.6 Direitos Fundamentais em Sentido Formal e em Sentido Material

No que concerne ao conceito de direitos fundamentais coloca-se, finalmente, a questão de saber se é adequado falar em direitos fundamentais em sentido formal e em sentido material.

Jorge Miranda aponta o IX Aditamento (de 1791) à Constituição dos Estados Unidos e diversas constituições, entre as quais as portuguesas de 1911, 1933 e 1976, como indicadores da distinção entre direitos fundamentais em sentido formal, e direitos fundamentais em sentido material, por albergarem dispositivos dizendo que os direitos previstos em seus textos não excluem outros constantes das leis e das regras de Direito internacional. E invocando a opinião de Kelsen, segundo a qual isto é a consagração do direito natural, esclarece que isto

[36] MACHADO, Raquel Cavalcante Ramos. *Interesse público e direitos do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 44.

quer dizer “que os órgãos de execução do direito, especialmente os tribunais, podem estipular outros direitos, afinal indiretamente conferidos pela Constituição.” [37]

Este é o sentido do art. 5º, § 2º, da Constituição Federal de 1988. No art. 5º é feito extenso elenco de direitos e deveres individuais e coletivos que o constituinte entendeu qualificáveis como direitos e garantias fundamentais. E em seu parágrafo segundo se diz que “os direitos e garantias expressos nessa Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”

Tais referências nos textos das diversas constituições são úteis porque afastam interpretações restritivas, decorrentes de postura excessivamente formalista, ou melhor, excessivamente literalista, que desgraçadamente persiste em alguns operadores do Direito, inclusive magistrados. Na verdade, os direitos fundamentais são os consagrados na Constituição. Todos os direitos fundamentais em sentido formal o são também em sentido material, embora possam existir direitos fundamentais em sentido material que não estejam consagrados explicitamente pela Constituição. Eles podem estar implícitos em certas normas da Constituição, que comportam interpretação capaz de albergá-los. Aliás, a este propósito é importante que se tenha sempre em mente a característica dos direitos fundamentais, de somente comportarem limitações expressas em lei. Assim, chega-se à importante conclusão de que, para o intérprete seguro da Constituição, a ausência de lei em nada prejudica um direito fundamental.

Concluída nossa exposição sobre o que devemos entender por *direitos fundamentais*, vê-se que os cidadãos em geral são titulares desses direitos. Assim, passamos a explicar nossa opção pelo estudo dos direitos fundamentais do contribuinte. Essa designação do contribuinte como titular dos direitos fundamentais que estudamos parece reduzir muito a abrangência do assunto. Na verdade, porém, essa redução é bem diminuta, na medida em que vamos ampliar o conceito de contribuinte, nele incluindo a categoria daqueles que a doutrina costuma chamar contribuinte *de fato*. A redução, a rigor, somente se opera pelo fato de não examinarmos os direitos fundamentais que se situam fora da relação de tributação, vale dizer, da relação entre o Estado, na qualidade de cobrador de tributos, e o contribuinte, cidadão que paga, direta ou indiretamente os tributos.

---

[37] MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. Coimbra: Coimbra Editora, 1988, tomo IV, p. 11-12.

2 Direitos Fundamentais do Contribuinte

2.1 O Contribuinte como Titular

Muitos doutrinadores estudam os direitos fundamentais sem fazer nenhuma referência aos direitos do contribuinte. Existem, porém, notáveis manifestações doutrinárias que justificam a colocação do contribuinte como titular de direitos fundamentais. Lobo Torres ensina que o relacionamento entre o tributo e a liberdade é dramático, porque, não obstante o tributo seja a garantia da liberdade, "possui a extraordinária aptidão para destruí-la." [38] Já Helenilson Cunha Pontes, invocando a citada lição de Lobo Torres, escreve:

> Justamente pelo caráter 'dramático' da relação entre indivíduo e Estado, enquanto ente tributante, é que a aplicação dos direitos fundamentais na relação jurídico-tributária assume indiscutível relevo. Com efeito, a crescente invasão do Estado sobre a esfera das liberdades individuais em busca de recursos tributários torna indispensável a construção de uma doutrina que reconheça nos direitos fundamentais a proteção necessária contra as agressões às liberdades individuais. [39]

É interessante ter em mente a noção de que as grandes conquistas na luta pelo controle do arbítrio estatal deram-se precisamente em questões tributárias. A história do imposto está intimamente ligada à história política da humanidade. Veja-se, a propósito, o registro de Gabriel Ardant, feito no início de sua notável obra sobre a história do imposto, com estas palavras:

> L'histoire de l'impôt est intimement liée à l'histoire générale, à l'histoire économique certes, mais ausi, et plus qu'on ne le eroirait, à l'histoire politique. Il est peu d'institucions qui aient plus profondément marqué la vie des hommes, leurs relations e leurs progrès. [40]

Natural, portanto, que se situe o contribuinte como titular de direitos fundamentais, quando se cogita na relação entre o Estado e o cidadão. Os direitos fundamentais, como direitos subjetivos, têm como sujeitos todos os cidadãos. E pode parecer que nem todos os cidadãos são contribuintes, de sorte que convém explicar por que nos referimos aos direitos

---

[38] TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, v. III, p. 35.
[39] PONTES, Helenilson Cunha. O direito ao silêncio no Direito Tributário. In: FISCHER, Octávio Campos (Coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 82.
[40] ARDANT, Gabriel. *Histoire de l'impôt*. Livro I. Paris: Fayard, 1971, p. 9.

fundamentais *do contribuinte.* É que todos os cidadãos devem ser considerados de algum modo contribuintes. Embora nem todos os cidadãos sejam sujeitos passivos de relações tributárias, certo é que todos os cidadãos terminam sendo contribuintes, no sentido de que suportam o ônus do tributo, e, neste sentido, portanto, são contribuintes, embora geralmente não se sintam como tais.

Para que todos os cidadãos se sintam contribuintes, o que falta é a denominada consciência fiscal, a consciência de que a carga tributária não pesa apenas nos ombros de quem tem o dever legal de efetuar o pagamento dos tributos, mas também sobre os ombros de quem, como comprador de mercadorias ou tomador de serviços, paga um preço no qual estão embutidos os tributos.

2.2 Formação da Consciência Fiscal

Embora muito lentamente, parece que se forma o que se denomina de *consciência fiscal*, ou sentimento das pessoas quanto ao ônus que o tributo representa em suas vidas.

Já nos anos 1950, Aliomar Baleeiro escreveu:

> Os escritores de língua inglesa chamam de "tax consciousness", que se pode traduzir pela expressão consciência fiscal, o estado de espírito de quem sabe em quanto montam aproximadamente os seus sacrifícios de dinheiro para a manutenção dos serviços públicos.
> Numa democracia, essa consciência nítida da parte que incumbe a cada cidadão na distribuição das despesas indispensáveis ao funcionamento do Estado é reputada essencial a um elevado padrão cívico. Em verdade, pequena parte da população, atingida por impostos diretos e pessoais, compreende bem quanto lhe coube no rateio do custo da máquina governamental.
> O grosso da população, sob o pêso regressivo de imposto de venda, consumo, selo, etc., supõe que os tributos recaem sobre os ombros dos grandes contribuintes ou não pensa de modo algum nesses assuntos. Acredita que seus interesses não estão comprometidos pelas medidas financeiras. [41]

Logo adiante, Baleeiro se reporta à resignação do homem do século XX diante dos apetites do Erário, que considera explicável pela disseminação da democracia, que, afinal, submete ao debate e à conciliação de interesses, através de representantes do povo, não só os

[41] BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1955, v. I, p. 238-239.

tributos, mas também os fins de interesse comum nos quais os recursos arrecadados vão ser aplicados. E em seguida esclarece:

> Mas, ainda assim, é manifesta a insensibilidade fiscal: muita gente pensa que não paga impostos e muita gente nada pensa a respeito deles. Daí resulta a indiferença da maior parte em relação aos mais importantes problemas públicos, malogrando-se o regime democrático pela fala de adesão ativa e efetiva de todos os cidadãos.
> Ora, na realidade, nem os mendigos escapam ao Fisco. Quando aplicam em compras as esmolas recebidas, suportam, pelo menos, o imposto de consumo e o de vendas, dissimulados no preço das mercadorias. [42]

Realmente, até os mendigos são contribuintes, no sentido de que também eles suportam o peso dos tributos. E neste sentido é que nos referimos ao contribuinte como titular de direitos fundamentais, direitos que a Constituição assegura como limitação ao poder de tributar. E como até os mendigos são contribuintes, é da maior importância criar em todos a consciência fiscal.

No Brasil, a não-aprovação, pelo Senado Federal, da proposta de prorrogação da CMPF, pode ter sido uma demonstração de que a consciência fiscal já está se formando em nosso povo. O mesmo se diga do que ocorreu em 2008 na Argentina, com a não-aprovação, pelo Senado, do aumento de imposto de exportação de produtos agrícolas. É a formação da consciência fiscal, aliada aos excessos fiscalistas.

Como registra Baleeiro, "na Inglaterra e nos Estados Unidos, p. ex., a democracia resultou da reação popular contra os excessos fiscalistas geradores das revoluções dos séculos XVII e VIII"[43]. É razoável, portanto, acreditar que os excessos fiscalistas, aliados à formação da consciência fiscal, farão com que os cidadãos passem a defender e considerar como fundamentais os seus direitos, albergados na relação de tributação. E assim estará definitivamente justificado o trato doutrinário dos direitos fundamentais do cidadão como contribuinte.

---

[42] BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1955, v. I, p. 239-240.
[43] Ibid., p. 239.

2.3 Contribuinte Feito Pessoa Jurídica

Não desconhecemos o fato de que os contribuintes mais significativos no contexto da arrecadação dos tributos são pessoas jurídicas. Isto, porém, não exclui nossa tese, pois as pessoas jurídicas são também titulares de direitos fundamentais.

Para saber se uma pessoa jurídica pode ser titular de direitos fundamentais, é relevante sabermos em que consistem esses direitos. Se nos referimos apenas aos direitos à vida, à saúde e à liberdade física, certamente, não é razoável pensar que as pessoas jurídicas podem ser titular desses direitos. Como lembra George Marmelstein, não faz sentido algum dizer-se "que a cláusula constitucional que proíbe a tortura, a pena de morte ou a extradição deveria ser aplicada às pessoas jurídicas, pois esses direitos somente são compatíveis com a natureza das pessoas físicas." [44]

Ocorre que a relação tributária liga ao Estado pessoas físicas e pessoas jurídicas. Aliás, é possível afirmar-se que, se considerarmos apenas os denominados contribuintes de direito, aqueles que se vinculam às relações jurídicas de Direito Tributário, as pessoas jurídicas constituem a maior parte do universo dos contribuintes. Não existe razão, portanto, para não considerar as pessoas jurídicas como titulares de direitos fundamentais.

Em definitivo, para saber quem pode e quem não pode ser titular de direitos fundamentais temos de examinar a natureza da relação na qual esses direitos estão albergados, e, o que é mais importante, considerar que os direitos fundamentais são uma proteção contra o Estado. Assim, qualquer pessoa que esteja em uma relação jurídica qualquer, e possa vir a ser vítima do arbítrio do Estado, poderá ser, ou mais exatamente, deverá ser considerada titular dos direitos fundamentais compatíveis com a situação na qual se encontra.

---

[44] MARMELSTEIN, George. *Curso de direitos fundamentais.* São Paulo: Atlas, 2008, p. 216.

2.4 Direito como Limite do Poder

Embora o *Direito* e o *Estado* não sejam exatamente a mesma coisa, como chegou a afirmar Kelsen, [45] certo é que são conceitos com implicações recíprocas inevitáveis. E como o Estado é o maior centro de poder existente no Planeta, fica difícil admitir-se que o Direito possa limitar efetivamente o poder do Estado. Essa dificuldade é referida por Jorge Miranda, que, depois de mencionar a estreita ligação entre Estado e Direito, ensina:

> O Estado não pode, pois, viver à margem do Direito (nunca é de mais insisteir): pelo contrário, ele actua sempre através de actos formalmente jurídicos ou de operações materiais que remontam a competências jurídicas. Significa isto, porém, que o poder político se submete efectivamente ao Direito? Significa isto que os detentores do poder observam na prática, a Constituição e a lei?
> Mesmo que haja um ou mais órgãos encarregados de guardar a conformidade dos actos do Estado com o Direito, *quis custadiet custodes*? A quem cabe a última palavra, em definitivo quem decide eventuais conflitos e declara as si5uações jujrídicas recíprocas das entidades públicas e dos particulares?
> E, declarado o direito, tem de se passar à execução. Admitindo que um tribunal profere uma sentença desfavorável ao Estado – o que, à primeira vista, oferece dificuldade, porquanto o tribunal funciona como órgão desse mesmo Estado – será possível obrigar a Administração a prestar-lhe acatamento? Como explicar a execução das sentenças pelo Estado?
> Por ser de homens, a autoridade está tão propensa a infringir as normas jurídicas como a liberdade humana individual. Tem então de se averiguar se é racional recorrer a um sistema de sanções. Pois, se algum indivíduo viola a lei, logo aquela autoridade, de regra, o vai ferir de uma sanção; ao passo que o Estado é o próprio titular do poder sancionatório e, como tal, insusceptível de a sofrer.
> Recai-se, de novo, na controvérsia sobre o conceito de Direito. A opinião ainda dominante fala em coercibilidade. Mas, como não se descortina bem como pode o Estado ser objeto de sanção coactiva, de duas uma: ou a coercibilidade é característica da norma jurídica, e então o Direito público não é Direito na plena acepção do termo; ou a coercibilidade não é característica do Direito.
> Este o problema de limitação jurídica do poder político, tal como habitualmente é posto. [46]

A respeito do Direito como um sistema de limites, já escrevemos:

> Limitando liberdades, o Direito limita o poder, pois na verdade o exercício do poder pressupõe a liberdade. O poder, como se sabe, é a aptidão dos seres humanos para decidir e fazer vales suas decisões. Apresenta-se de diversas formas e tem vários fundamentos. Fala-se de poder econômico, poder político, poder de liderança etc. A todas essas formas de poder o Direito impõe limites, para que os poderosos não abusem do poder. O Direito é um instrumento adequado para o estabelecimento de limites do poder. [47]

---

[45] KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 3. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1974, p. 386-387.
[46] MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional.* Coimbra: Coimbra Editora, 1988, tomo III, p. 150-151.
[47] MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao estudo do Direito.* 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 23.

A referência, hoje bastante frequente, ao Estado de Direito, indica ser o Direito realmente um sistema de limites. Norbert Rouland referindo-se ao tema Estado de Direito assevera que "a expressão conhece, faz alguns anos, um belo sucesso. Ela significa que o Estado aceita ver seu poder limitado pelo direito, expressão de uma ordem pré-existente que encontra sua fonte na sociedade civil." [48]

Celso Antônio Bandeira de Mello, por seu turno, ensina que

> [...] o Estado de Direito é a consagração jurídica de um projeto político. Nele se estratifica o objetivo de garantir o cidadão contra as intemperanças do Poder Público, mediante prévia subordinação do poder e de seus exercentes a um quadro normativo geral e abstrato cuja função precípua é conformar efetivamente a conduta estatal a certos parâmetros antecipadamente estabelecidos como forma de defesa dos indivíduos. [49]

Não se pode deixara de registrar, no entanto, a lição de Nelson Saldanha, a nos dizer que a expressão Estado de Direito "tem bastante de ambíguo e pode ser criticada ou entendida sob várias formas." [50]

Por outro lado, é cada dia mais forte nossa convicção de que o Direito é realmente um sistema de limites. Um instrumento de controle do poder. Mas, como o poder é a aptidão para fazer valer a vontade, o seu controle, para ser efetivo, tem de atuar também diretamente sobre as pessoas naturais, que têm vontade própria, aqueles que possuem sentimento, pois este é, em última análise, imprescindível a que a sanção produza o seu efeito preventivo.

Considerando-se que o agente público age formalmente em nome do Estado, mas a rigor a sua conduta pode desviar-se daquilo que o Estado estabelece como diretriz para essa conduta, vale dizer, pode desviar-se das normas jurídicas aplicáveis ao caso, podemos afirmar que a responsabilidade do Estado constitui apenas um instrumento de controle do poder formal. Como anota Diego Valadés, entretanto, o controle do poder não há de alcançar apenas o poder formal; há de alcançar o poder em seu aspecto substancial, vale dizer, há de alcançar o poder como fato. Em suas palavras:

> El control del poder no puede ser entendido como solo el control del poder formal. Del control del poder deben ser objeto todos los agentes que ejercen, con o sin investidura formal, funciones de poder. De no ser asi, al lado del poder controlado

---

[48] ROULAND, Norbert. *Nos confins do Direito*. Tradução de Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 21.
[49] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Controle judicial dos atos administrativos. *Revista de Direito Público*, São Paulo: RT, 1983, v. 65, p. 27, apud PAUSEN, Leandro et al. *Certidões Negativas de Débito*, Lael/Esmafe-RS, 1999, p. 83, nota de rodapé nº 33.
[50] SALDANHA, Nelson. *Formação da teoria constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 18.

> constitucionalmente, encontraríamos, como encontramos de hecho, un poder ajeno al control. Este fenómeno significa una omisión que hace peligrar, en su conjunto, al constitucionalismo moderno. [51]

A questão da responsabilidade pessoal dos agentes públicos, portanto, é um ponto importante a ser trabalhado quando se pretende dar efetividade aos direitos fundamentais contra o Estado. Outro ponto de grande importância nesse contexto é o que diz respeito ao interesse.

2.5 A Questão do Interesse Público

Não é raro depararmos com a afirmação de que as questões que se instauram na relação tributária devem ser solucionadas com a predominância do interesse público sobre o interesse particular. Em outras palavras, diz-se que os interesses da Fazenda Pública devem prevalecer sobre os do contribuinte. Essa doutrina teria fundamento na consideração de que o Estado, ao tributar, nada mais está a fazer do que coletar recursos financeiros para viabilizar a realização de direitos fundamentais dos cidadãos. E nem se poderia cogitar na legitimidade da ação estatal porque, como ensina Nelson Saldanha, "no mundo moderno, desacreditado, a ordem se dotou de um fundamento tirado de si mesma, aceitando-se a forma (ou 'estrutura') e o 'sistema' como pontos de referência da *validez* dos atos e das pretensões, o Estado assumiu uma condição de legitimidade pressuposta, implícita."[52]

Ocorre que o agente público, como cidadão, também tem o dever de contribuir para a construção de um Estado de Direito, no sentido de estado que se submete ao Direito, e desta forma respeita os direitos fundamentais. Por isto mesmo consideramos da maior importância a responsabilidade pessoal do agente público nesse contexto.

O Professor Nunes Maia Filho nos ajuda a explicar a razão pela qual situamos o contribuinte como titular dos direitos fundamentais cuja preservação está a reclamar o aperfeiçoamento da ordem jurídica, que preconizamos nesta tese, quando escreve:

> Em não poucas situações pode ocorrer o afastamento do ditado constitucional sob o pretexto exegético judicial de atender a determinados valores considerados

[51] VALADÉS, Diego. *El control del poder*. México: UMA de México, 1998, p. 51.
[52] SALDANHA, Nelson. *Ordem e hermenêutica.* Rio de Janeiro: Renovar, 1992, p. 203.

> topicamente prioritários, que em geral são identificados como interesses administrativos induvidosamente relevantes, quais os da arrecadação tributária ou da persecução criminal, desse modo se *pretendendo justificar* a infração à norma magna escrita. [53]

Realmente, não são raras as situações nas quais o agente público pretende justificar determinada conduta, contrária à Constituição ou às leis, invocando o interesse público. Como acentua Raquel Cavalcante Ramos Machado, em questões tributárias, a invocação do interesse público é quase lugar comum e se dá mediante uma aceitação silenciosa. "Assim, tanto se reflete pouco sobre os prejuízos que tal invocação traz à justiça tributária, como, conseqüentemente, preocupa-se pouco em justificar a pertinência da invocação." [54]

A rigor, o interesse público mais forte e mais eloquente reside precisamente na obediência à Constituição e às leis; tanto que as mais altas autoridades o prometem, em juramento solene, quando tomam posse de seus cargos no governo: "prometo cumprir e fazer cumprir a Constituição e as leis do País."

Quando verdadeiro interesse público eventualmente esteja em conflito com determinada regra jurídica, sua realização há de ser buscada pelos caminhos que o ordenamento jurídico oferece, vale dizer, pela alteração da regra jurídica, ou sua revogação, jamais com sua desobediência. Assim, se há necessidade de elevar a arrecadação, o interesse público pode justificar o aumento de determinado tributo, ou a criação de um outro, jamais a desobediência à Constituição ou à lei, com a pretensão de arrecadar mais do que a lei determina.

2.6 Direitos Fundamentais do Contribuinte na Constituição

É inegável a importância que assume a tributação no plano do Direito Constitucional, tanto que Paulo Bonavides reconhece e registra "a excepcional importância atribuída pelo constitucionalismo moderno a uma organização sólida das finanças públicas."[55] A

[53] MAIA FILHO, Napoleão Nunes. A antiga e sempre atual questão da submissão do poder público à jurisdição. *Revista Dialética de Direito Processual*, São Paulo: Dialética, 2003, p. 157.
[54] MACHADO, Raquel Cavalcante Ramos. *Interesse público e direitos do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 80.
[55] BONAVIDES, Paulo. *Direito Constitucional*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.46.

importância da tributação no contexto dos direitos fundamentais, entretanto, que o Direito Constitucional procurou estruturar com princípios e regras, deve-se especialmente ao fato de envolver a tributação relações muitíssimo conflituosas entre os cidadãos e o Estado.

Nessas relações, tem-se de um lado o Estado, que corporifica o poder, e de outro o cidadão. Como todo titular de poder tende a dele abusar, é natural que o Estado, na relação tributária, esteja permanentemente ultrapassando os limites ao mesmo estabelecidos pelo Direito. Daí a necessidade de se dar destaque a certos direitos do contribuinte, considerados fundamentais, para que eles não sejam amesquinhados e possam servir como fundamento essencial da questionada relação.

2.7 Direitos e Garantias

No estudo dos direitos fundamentais, a doutrina tem feito a distinção entre *direitos* e *garantias*. Assim, embora nos pareça que se trata de uma distinção sem maiores consequências na ordem prática, a ela devemos fazer referência antes de iniciarmos o estudo dos direitos fundamentais do contribuinte, postos expressamente na Constituição Federal de 1988.

São direitos aqueles cuja prestação consiste na obtenção de um bem, enquanto são garantias aquelas cuja prestação consiste na viabilização de meios para a efetivação de direitos. Assim, podemos dizer que são *direitos* fundamentais o direito à vida, o direito à igualdade, o direito à educação, o direito à saúde, entre outros. E podemos dizer que são *garantias* fundamentais o direito à jurisdição, ao devido processo legal e à ampla defesa, entre outros.

Não nos parece, repetimos, que o trato conjunto dos *direitos* e *garantias* possa acarretar prejuízos de ordem prática. Concordamos neste ponto com a lição de Raquel Cavalcante Ramos Machado, que, depois de apontar diversas propostas de distinção entre direitos e garantias fundamentais, inclusive a precisa distinção formulada por Jorge Miranda, prefere ampliar a noção de garantia fundamental, preconizando maior abrangência para essa expressão, ao doutrinar, com inteira propriedade:

> Atualmente, de fato, uma vez ampliada a noção de processualidade do Poder Estatal, não há mesmo como aceitar que as garantias fundamentais são aplicáveis e invocáveis apenas diante de um conflito, no âmbito de um processo. Tais garantias são aplicáveis sempre que se fizer necessária qualquer interferência unilateral na esfera do indivíduo, de forma a evitar uma intervenção arbitrária, além da necessária, autorizada pela Constituição.
> Ressaltamos que, assim como os direitos fundamentais, as garantias fundamentais avançaram para abranger não apenas a proteção do indivíduo, mas também de instituições consideradas importantes para a sociedade, tais como a família, a imprensa, o funcionalismo público. Tem-se, portanto, as garantias individuais e as garantias institucionais.
> As garantias institucionais são (ou decorrem de) um conjunto de normas constitucionais que visam a proteger referidas instituições, impedindo a elaboração de normas infraconstitucionais que as enfraqueçam. Para melhor compreender a natureza de uma garantia institucional, consideremos a instituição "imprensa livre". Como garantias dessa instituição, poderiam ser citadas a liberdade de expressão e o sigilo da fonte. [56]

Seja como for, o certo é que a efetividade dos direitos e garantias fundamentais depende, sobretudo, do direito à jurisdição; ou mais exatamente, depende da efetividade da jurisdição. Por isto mesmo podemos dizer que o direito à jurisdição pode ser considerado o direito de ter direito; ou se preferirmos dizer que a jurisdição é uma garantia, diremos que ela é garantia das garantias. Se o Estado não estiver adequadamente aparelhado para prestar uma jurisdição efetiva, tudo ficará reduzido a peça de retórica.

2.8 Direito do Contribuinte à Jurisdição

2.8.1 O Que Devemos Entender por Jurisdição

A tarefa de definir é sempre muito difícil e definir *jurisdição* exige muitos cuidados, especialmente para evitarmos possíveis insuficiências nas quais já incorreram grandes mestres do Direito. Por isto mesmo talvez seja melhor apenas colocarmos alguns elementos que consideramos essenciais na composição da ideia que nos transmite tal palavra quando cuidamos do direito à jurisdição no contexto dos direitos fundamentais.

---

[56] MACHADO, Raquel Cavalcante Ramos. *Interesse público e direitos do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 33.

O Professor José de Albuquerque Rocha, em excelente monografia sobre o Poder Judiciário, enfrenta a questão e as deficiências de várias definições de jurisdição, terminando essa parte de seu estudo por examinar a adequação do conceito geral de jurisdição à Constituição de 1988, especialmente no que concerne à coisa julgada, ao processo cautelar e ao processo de execução, bem como à denominada jurisdição voluntária; e indica a jurisdição como atividade estatal, apontando como elementos essenciais à jurisdição em nosso Direito positivo: os sujeitos dessa atividade, que devem ser sempre órgãos do Poder Judiciário; o objeto, que é a decisão final do conflito de interesses, e o modo de agir, que é o denominado devido processo legal. [57]

Na verdade, em face da vigente Constituição Federal, quando falamos de direito à jurisdição, resta evidente que se trata do direito de ter apreciado decidido em caráter final, definitivo, por órgão do Poder Judiciário, mediante o devido processo legal, os conflitos surgidos de lesões ou ameaças a direitos, de forma a que se efetive o afastamento da ameaça ou a adequada reparação da lesão. Em outras palavras, a garantia de jurisdição quer dizer garantia da integridade dos direitos.

2.8.2 Previsão Constitucional entre os Direitos Fundamentais

A Constituição Federal de 1988, ao cuidar dos direitos e garantias fundamentais, estabelece que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.” [58]

Esse dispositivo, como se vê, garante não apenas o direito à jurisdição, mas o direito à jurisdição como atividade do Poder Judiciário. Este esclarecimento, que pode parecer desnecessário, se faz importante porque se sabe que o Poder Executivo, e o Poder Legislativo, também exercem, ainda que excepcionalmente, atividade jurisdicional. Assim, não basta que esteja garantido o direito à atividade jurisdicional do Estado para a afirmação de nossos direitos. É importante que esteja garantido que essa atividade de afirmação dos nossos direitos

[57] ROCHA, José de Albuquerque. *Estudos sobre o Poder Judiciário*. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 9-35.
[58] Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso XXXV.

nos seja prestada pelo Poder Judiciário, que tem no desempenho dessa atividade a sua função essencial, seguramente a sua única razão de existir.

Pelo fato de estar constitucionalmente assegurado, o direito à jurisdição pode ser qualificado como um direito fundamental, mas não é somente por isto que o qualificamos como tal. O direito à jurisdição é o mais fundamental de todos os direitos, porque consubstancia o direito de ter direitos. Sem ele os demais direitos não passariam de expressões da retórica jurídica. Não seriam efetivos.

Celso Ribeiro Bastos, comentando o dispositivo constitucional que assegura o direito à jurisdição, ensina:

> Ao lado da função de legislar e administrar, o Estado exerce a função jurisdicional. Coincidindo com o próprio evolver da organização estatal, ela foi absorvendo o papel de dirimir as controvérsias que surgiam quando da aplicação das leis. Esta, com efeito, não se dá de forma espontânea e automática. Cumpre que os seus destinatários a elas se submetam, para o que se faz mister que tenham uma correta inteligência do ordenamento jurídico, assim como estejam dispostos a obedecer a sua vontade. Por ausência de quaisquer destas circunstâncias, vale dizer, da exata compreensão legal ou da disposição de se curvar aos seus ditames, surge uma situação de afronta e desafio ao sistema jurídico que este tem de debelar para que sua eficácia não resulte comprometida. À função jurisdicional cabe este importante papel de fazer valer o ordenamento jurídico, de forma coativa, toda vez que seu cumprimento não se dê sem resistência. Ao próprio particular (ou até mesmo às pessoas jurídicas de direito público) o Estado subtrai a faculdade do exercício de seus direitos pelas próprias mãos. O lesado tem de comparecer diante do Poder Judiciário, o qual, tomando conhecimento da controvérsia, se substitui à própria vontade das partes que foram impotentes para se auto comporem. O Estado, através de um dos seus Poderes, dita, assim, de forma substitutiva à vontade das próprias partes, qual o direito que estas têm de cumprir. Vale notar, ademais, que a esta declaração do direito aplicável a um caso concreto há que se agregar ainda a definitividade da sua manifestação e a suscetibilidade de esta vir a ser executada coativamente. [59]

2.8.3 Função Jurisdicional e Poder Judiciário

Quando falamos do direito à jurisdição é da maior importância deixarmos claro que a função jurisdicional, em tese, pode ser exercida por qualquer dos poderes do Estado, mas, em nosso ordenamento jurídico, a garantia de jurisdição, como já acentuamos, quer dizer garantia de prestação jurisdicional pelo Poder Judiciário.

---

[59] BASTOS, Celso Ribeiro Bastos. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1989, v. II, p.169-170.

Celso Antônio Bandeira de Mello assevera que,

> Entre nós, que adotamos, nesse particular – e felizmente –, o sistema anglo-americano, há unidade de jurisdição, isto é, cabe exclusivamente ao Poder Judiciário o exercício pleno da atividade jurisdicional. Ato algum escapa ao controle do Judiciário, pois nenhuma ameaça ou lesão de direito pode ser subtraída à sua apreciação (art. 5º, XXXV, da Constituição). Assim, todo e qualquer comportamento da Administração Pública, que se faça gravoso a direito pode ser fulminado pelo Poder Judiciário, sem prejuízo das reparações patrimoniais cabíveis.[60]

Esse monopólio da jurisdição pelo Poder Judiciário é particularmente importante no que concerne aos direitos fundamentais do contribuinte que, por natureza, constituem limitações ao poder de tributar e assim devem ser exercidos sempre contra o Estado.

2.8.4 Alcance da Regra que Prescreve o Direito à Jurisdição

Sobre o alcance do dispositivo constitucional que prescreve o direito à jurisdição já escrevemos[61]:

> Ao dizer que a lei não pode excluir da apreciação judicial lesão ou ameaça a direito, a Constituição Federal está proibindo a edição de lei que exclua, quer direta quer indiretamente, a apreciação judicial de pretensões à proteção contra lesões e contra ameaças a direitos. A adequada interpretação do preceito constitucional, que impede se faça dele letra morta, não pode ser outra. O dispositivo constitucional há de ser interpretado de modo a que não reste amesquinhado o seu conteúdo. A não ser assim não estará sendo assegurada a máxima efetividade à norma da Constituição.
> Segundo a moderna doutrina do Direito Constitucional as normas de uma Constituição devem ser interpretadas com observância de alguns princípios, entre os quais se destaca o da máxima efetividade. Como assevera Canotilho, "a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê.[62]

Assim, a atividade jurisdicional não deve ser entendida apenas como a atividade pertinente ao processo de conhecimento, porque na verdade inclui as atividades correspondentes ao processo cautelar e ao processo de execução. A realidade, porém, nos mostra que existem muitos dispositivos legais a limitar o uso de provimentos cautelares contra o Estado, e a inexistência de meios efetivos para fazer valer as decisões judiciais contra o Estado. Inclusive com certo amesquinhamento do denominado precatório, que nos leva a

---

[60] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 77.
[61] MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2005, v. III, p. 468.
[62] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. Coimbra: Almedina, 1996, p. 227.

insistir em outro caminho, vale dizer, na responsabilização pessoal do agente público pelo descumprimento das decisões judiciais.

Por outro lado, a amplitude que deve ter o direito à jurisdição nos leva a sustentar a equiparação dos direitos individuais homogêneos, com parcelas individualizadas ou individualizáveis de pequena significação econômica, aos direitos difusos ou coletivos, com o que se legitima a atuação do Ministério Público na defesa desses direitos.

2.8.5 O Conceito Amplo de Contribuinte

O direito à jurisdição não é especificamente dirigido ao contribuinte *de direito*, vale dizer, aquele que é legalmente obrigado a fazer o pagamento do tributo, mas a todos os cidadãos, sejam ou não contribuintes *de direito*. Entretanto, como os cidadãos em geral são contribuintes *de fato*, porque suporta o ônus do tributo, e como o contribuinte sempre é um cidadão, evidentemente o direito à jurisdição é realmente um direito fundamental do contribuinte. Direito que, sendo efetivo, garante ao contribuinte a efetividade de todos os seus direitos fundamentais. Aliás, para os que distinguem os direitos das garantias fundamentais, é mais adequado dizer-se que se trata de uma garantia fundamental. É, aliás, a mais fundamental de todas as garantias, porque sem a sua efetividade todos os demais direitos e garantias fundamentais ficarão a depender da boa vontade dos que exercem o poder estatal, e essa boa vontade não existe.

Além do sentimento que nos parece predominante na opinião pública, temos o testemunho de Humberto Ávila, que além de ser um jurista de notório saber, é um advogado atuante, a nos dizer:

> A Constituição Federal de 1988 (adiante CF/88) estabeleceu uma gama enorme de direitos fundamentais em benefício dos contribuintes. A sua aplicação jurisprudencial tem, no entanto, criado um abismo entre aquilo que se supunha ser garantido pela CF/88 e aquilo que terminou sento efetivamente concretizado pelo Poder Judiciário. Mesmo sendo difícil especificar todas as causas dessa falha de efetividade, é possível apontar alguns delas.
> Em primeiro lugar, nota-se um raciocínio jurídico baseado mais nas conseqüências decorrentes da decisão e manos nas normas jurídicas – regras e princípios – que regem a matéria. O resultado disso é visível: liminares são cassadas porque sua manutenção causará danos ao erário público, efeitos de declarações de inconstitucionalidades são restringidos ao período futuro; normas jurídicas são

> interpretadas de modo tendencioso em virtude do rombo que determinado tipo de interpretação poderá causar. É muito comum a escolha por uma alternativa interpretativa simplesmente porque ela evitará rombos na arrecadação. [63]

Neste pequeno estudo pretendemos oferecer uma contribuição, ainda que modesta, no sentido de melhorar a qualidade da prestação jurisdicional, pois não temos dúvida de que, tornada mais efetiva a prestação jurisdicional, os direitos fundamentais previstos em nossa Constituição serão mais efetivos.

2.9 Responsabilidade Pessoal do Agente Público

Outra providência que se faz necessária para tornar efetivos os direitos fundamentais é a explicitação, na Constituição Federal, da responsabilidade pessoal do agente público pelos danos que suas práticas ilegais, por dolo ou culpa, venham a causar ao contribuinte.

Antes, porém, de tratar dessas duas questões, vale dizer, das providências que se fazem necessárias para melhorar a qualidade da atividade jurisdicional, e da explicitação, na Constituição, da responsabilidade pessoal do agente público por danos causados ao cidadão, vamos examinar os direitos fundamentais do contribuinte, que nos parecem os mais importantes, a saber, os direitos inerentes à segurança jurídica.

3 Direitos Fundamentais Inerentes à Segurança

3.1 Distinção entre Princípios e Regras

Existe realmente uma distinção entre princípios e regras jurídicas?

---

[63] ÁVILA, Humberto. Direitos fundamentais dos contribuintes e os obstáculos à sua efetivação. *Direito Tributário em Questão.* Porto Alegre: FESDT, 2008, p. 87.

Como geralmente ocorre em relação a questões jurídicas importantes, a doutrina se mostra dividida. Uns sustentam que não existe diferença ou que a distinção não tem nenhuma utilidade. [64] Outros afirmam existir a diferença, mas divergem entre eles quanto aos critérios de classificação de uma norma como princípio ou como regra.

Virgílio Afonso da Silva registra a ideia de que:

> O conceito de norma jurídica e a discussão sobre suas espécies são temas de infindáveis controvérsias e os juristas parecem ter uma grande dificuldade para chegar ao menos perto de algum denominador comum acerca do objeto de sua disciplina.[65]

E, mais adiante, firmando sua posição a favor da questionada distinção, no mesmo texto, assevera:

> Ainda que a distinção entre princípios e regras não seja recente, não há dúvida de que a grande discussão sobre esse problema ganhou a força atual com as obras de Ronaldo Dworkin e Robert Alexy. Vou me limitar, portanto, a uma brevíssima exposição das teses desses dois autores.
> Tanto Dworkin quanto Alexy são representantes da tese da separação qualitativa entre regras e princípios, que advoga que a distinção entre ambas as espécies de normas é de caráter lógico. Uma alternativa a essa tese é aquela que defende que a distinção entre ambas é de grau, seja de grau de generalidade, abstração ou de fundamentalidade. Essa é a tese mais difundida no Brasil. Por fim, há aqueles que, por diversas razões, rejeitam a possibilidade ou a utilidade da distinção entre regras e princípios. [66]

Humberto Ávila, por seu turno, garante a existência de *princípios* e *regras*, como distintas espécies de norma jurídica, e acrescenta a existência dos *postulados*. Para ele, a legalidade tributária pode ser vista como regra, princípio e postulado. E explica as consequências de se visualizar a legalidade como cada uma dessas três espécies de norma. Conclui seu interessante estudo ressaltando: [67]

> Mais do que afastar discussões doutrinárias aparentes, essa investigação demonstra que, a pretexto de examinar uma só norma, a doutrina termina, ao focalizar a "legalidade", por estudar três normas completamente diferentes: uma regra, um princípio e um postulado, cada qual com diferente estrutura e funcionalidade.[68]

---

[64] A. Arnio e L. Prieto Sanchis (o primeiro nega a existência; e o segundo, a utilidade da distinção), citados por CIANCIARDO, Juan Cianciardo. Princípios e regras: uma abordagem a partir dos critérios de distinção. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 105.
[65] SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. *Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais*, Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 607.
[66] Ibid, p. 609.
[67] ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 279-291.
[68] Ibid., p. 291.

Com essa percuciente explicação, Ávila justifica por que o geralmente denominado princípio da legalidade tributária tem o efeito de uma regra, afastando qualquer pretensão de relativização, e ao mesmo tempo o efeito de princípio, e até de postulado, afastando qualquer pretensão de considerá-lo atingido por outras regras que aparentemente a ele se oponham.

Consideramos de grande importância a distinção entre princípios e regras, como espécies de norma, sobretudo para explicar a impossibilidade de relativização das regras e a importância ou fundamentalidade dos princípios. E assim entendemos que a legalidade tributária é uma regra, na medida em que não admite nenhuma forma de relativização, e é um princípio, na medida em que tem enorme importância em todo o sistema jurídico.

Seja como for, o que não se pode admitir é a consideração da legalidade como princípio apenas para com isto viabilizar sua relativização. É um princípio, sim, por sua fundamentalidade, mas é uma regra, por sua estrutura fechada. E neste estudo vamos nos referir seguidamente ao *princípio da legalidade*, tendo em vista a sua fundamentalidade, sem que com isto estejamos admitindo sua relativização.

3.2 O Princípio da Legalidade Tributária

3.2.1 Origem e Significados

A legalidade tributária no Brasil é, sem nenhuma dúvida, um direito fundamental do contribuinte. Consideramos a norma da Constituição Federal que o estabelece como um princípio, por força de sua fundamentalidade. Esse princípio pode ser entendido em pelo menos dois distintos significados. Pode significar que a cobrança do tributo depende do consentimento dos cidadãos que o pagam. E pode significar que o tributo deve ser cobrado segundo regras objetivamente postas, de sorte a preservar a segurança nas relações entre o fisco e os contribuintes.

Em suas origens mais remotas, surgiu o princípio da legalidade com o primeiro dos referidos significados, vale dizer, o do *consentimento*. Neste sentido, o princípio é bastante

antigo. Como demonstra Uckmar, manifestou-se inicialmente sob a forma de consentimento individual, na Inglaterra, em 1096, para transformar-se pouco a pouco em consentimento coletivo. Sua origem, todavia, é geralmente situada na Magna Carta, de 1215, outorgada por João Sem Terra, por imposição dos barões. [69]

Em face dessa compreensão do princípio da legalidade, o tributo deve ser consentido, na medida em que sua instituição é aprovada pelo povo, por seus representantes nos parlamentos. No dizer de Cláudio Pacheco, para quem a base do princípio da legalidade reside no art. 14 da "revolucionária declaração francesa dos direitos do homem e do cidadão, a obrigação tributária está ligada ao princípio da representação política." As imposições tributárias deverão estar autorizadas em lei, mas a lei é obra do Poder Legislativo, cujo órgão é mais frequentemente e mais desejavelmente um corpo coletivo de base eletiva e de caráter representativo, autorizando a presunção de que são os contribuintes que, indiretamente, consentem essas imposições. Sustentando este seu ponto de vista, Cláudio Pacheco assevera que

> [...] essa base consensual do tributo foi uma das aspirações coletivas sustentadas em árduas lutas contra o absolutismo monárquico, que se exercia desregradamente no campo das imposições fiscais, quando ainda não era bem patente sua finalidade de interesse público e saíam a cobrá-las a ordem e agentes de soberanos que precisavam de recursos para seus confortos, seus luxos, suas ostentações, para a realização de seus interesses dinásticos e para as suas guerras de pendor pessoal ou de conquista.[70]

Alberto Xavier, fugindo à abordagem do tema das origens históricas do princípio da legalidade, assevera que este "surgiu ligado à idéia de que os impostos só podem ser criados através das assembléias representativas e, portanto, à idéia de sacrifício coletivamente consentido, ou seja, à autotributação." [71]

Com o segundo dos mencionados significados, o princípio da legalidade é uma forma de preservação da segurança. Ainda quando a lei não represente a vontade do povo, e por isto não se possa afirmar que o tributo é *consentido* por ter sido instituído em lei, ainda assim, tem-se que o *ser instituído em lei* garante maior grau de segurança nas relações jurídicas.

---

[69] Cf. UCKMAR, Victor. *Os princípios comuns de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 9-20.
[70] PACHECO, Cláudio. *Tratado das Constituições brasileiras*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1965, v. III, p. 393.
[71] XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 7.

Adotado o princípio da legalidade, pode-se asseverar, pelo menos, que a relação de tributação não é uma relação *simplesmente de poder*, mas uma relação *jurídica*. Isto evidentemente não basta, mas é alguma coisa. Evita surpresas na relação de tributação. Não garante que o tributo seja *consentido*, mas preserva de algum modo a segurança, que é própria da relação jurídica. Enquanto uma relação simplesmente de poder nasce, desenvolve-se e se extingue sem qualquer previsão normativa, a relação jurídica nasce, desenvolve-se e se extingue nos termos de previsões normativas.

É certo que as limitações normativas constituem limites do *dever-ser*. Por isto mesmo às vezes não são respeitadas, mas isto não retira o caráter jurídico da relação. Pelo contrário, a não-observância da norma que disciplina a relação ressalta o caráter jurídico desta na medida em que faz presente a possibilidade de sanção. A relação é *jurídica* precisamente porque os atos nela envolvidos *devem ser* praticados com observância das normas que a regulam.

O princípio da legalidade, todavia, tem sido entendido de forma bem mais ampla. Não quer dizer apenas que a relação de tributação é *jurídica*. Quer dizer que essa relação, no que tem de essencial, há de ser regulada em *lei*. Não em qualquer *norma* jurídica, mas em lei, no seu sentido específico, o que confere à relação de tributação a garantia de que não será alterada por qualquer norma inferior à lei na escala hierárquica do sistema jurídico.

3.2.2 Significado da Palavra “Lei”

Como as palavras em geral, a palavra *lei* tem diversos significados. Mesmo no campo da Ciência do Direito, tal palavra é plurissignificativa. Há quem sustente, por exemplo, ser lei a *norma de conduta social obrigatória*, definição demasiadamente genérica e, por isto mesmo, absolutamente insuficiente.

A doutrina jurídica se refere à lei em sentido *formal* e em sentido *material*. Em sentido *formal*, ou orgânico, *lei é o ato jurídico produzido pelo órgão estatal competente para exercer a função legislativa, com observância do processo para tanto estabelecido pela Constituição*.[72] Lei, em sentido *material*, é a norma jurídica. É o ato jurídico de caráter

[72] MACHADO, Hugo de Brito. *O conceito de tributo no Direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p.68.

hipotético, simples previsão, ou modelo de conduta, que a doutrina tradicional afirma ser dotado de *abstratividade* e *generalidade*. Assim, uma *lei*, como tal produzida pelo órgão estatal competente para exercer a função legislativa, com observância do processo constitucionalmente estabelecido para esse fim, que simplesmente autorize o Chefe do Poder Executivo a criar uma empresa pública, por exemplo; ou conceda aposentadoria a determinada pessoa, é lei em sentido *formal*, mas não é lei em sentido *material*. No ordenamento jurídico, existem inúmeras prescrições que, não obstante tenham a forma de lei, têm conteúdo de ato administrativo.

Por isto se diz que a lei, mesmo no âmbito da doutrina jurídica, tem um sentido *amplo* e outro *restrito.* Assim, há muito tempo temos ensinado:

> Lei em sentido amplo é qualquer ato jurídico que se compreenda no conceito de lei em sentido formal ou em sentido material. Basta que seja lei *formalmente*, ou *materialmente*, para ser lei em sentido amplo. Já em sentido restrito só é lei aquela que o seja tanto em sentido formal como em sentido material. [73]

Não é razoável entendermos que na regra da Constituição Federal, segundo a qual somente a lei pode criar tributo, a palavra lei esteja empregada em sentido amplo. A rigor, a segurança jurídica, absolutamente necessária ao funcionamento de uma ordem econômica fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, estaria comprometida se entendêssemos, naquela regra, a palavra lei em sentido amplo. [74]

É da maior importância, portanto, entendermos que, no enunciado do princípio da legalidade, a palavra lei é empregada em sentido restrito, além de que, na realização desse princípio, a lei não pode utilizar enunciados vagos para indicar o tributo devido, devendo fazê-lo mediante a utilização de verdadeiros tipos. Aliás, por isto mesmo, a doutrina se reporta ao princípio da tipicidade, que a rigor nada mais é do que um desdobramento do princípio da legalidade, como adiante será explicado.

O princípio da legalidade tributária, para ser uma garantia efetiva dos direitos fundamentais do contribuinte, exige que a palavra lei, em seu enunciado, seja entendida em seu sentido restrito, e que se considere nele implícita a exigência de tipicidade.

---

[73] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 24.
[74] Constituição Federal de 1988, art. 170.

3.2.3 Exigência de Lei em Sentido Restrito

Quando a Constituição determina que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios "exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça", a palavra *lei* está aí empregada em sentido restrito. Há de ser *lei* tanto em sentido *formal*, como em sentido *material*. Em sentido *formal*, pelas razões já apontadas. Em sentido *material*, como decorrência do princípio da isonomia jurídica, estereotipado na Constituição.

Neste contexto, a palavra *lei* abrange tanto a *ordinária*, como a *complementar*. Essas duas espécies de leis são, ambas, *lei em sentido restrito*. Distinguem-se uma da outra pelo procedimento adotado na respectiva elaboração pelo Congresso Nacional. Além disto, a Constituição estabelece para certos casos a necessidade de lei complementar. Assim, na criação de tributos, pela União, no uso da chamada competência tributária residual, como na criação de empréstimos compulsórios, por exemplo, o instrumento há de ser a lei *complementar* e não a *ordinária*, em face de exigência expressa do art.154, inciso I, e 148, respectivamente, da Constituição Federal.

Ressalte-se que a lei complementar se qualifica como tal, isto é, ganha sua identidade específica em razão do procedimento adotado pelo Congresso Nacional em sua elaboração. Registramos, porém, o fato de que o Supremo Tribunal Federal já firmou entendimento em sentido diverso, entendendo ser necessário à caracterização da lei complementar, também o seu conteúdo. Só seria lei complementar aquela que verse matéria reservada constitucionalmente a essa espécie de lei. Com tal entendimento, *data vênia*, a Corte Maior incrementou a insegurança jurídica, na medida em que deixou a caracterização da lei complementar a depender da determinação, geralmente problemática, dos limites do alcance de cada dispositivo da Constituição, definidor dessa reserva de competência.

3.2.4 As Medidas Provisórias

Questão importante reside em saber se a palavra *lei*, no contexto do princípio da legalidade tributária, abrange as medidas provisórias *com força de lei* que, nos termos do art.

62 da vigente Constituição Federal, o Presidente da República está autorizado a editar. Muitos sustentaram resposta negativa. A palavra lei não abrangeria as medidas provisórias. Mesmo antes da Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001, respondemos dita questão afirmativamente, por entendermos que a medida provisória com força de lei pode tudo que a lei pode. A não ser assim, na verdade não terá força de lei. [75] Apenas para os casos expressamente estabelecidos pela Constituição é que não são admitidas as medidas provisórias. Com a Emenda Constitucional nº 32/2001, tal questão deixou de existir. As medidas provisórias podem, sim, instituir e aumentar tributos, mas a rigor apenas implicam caminho para a obtenção, pelo Poder Executivo, da manifestação do Congresso Nacional, pois a correspondente aplicação só é possível depois de convertidas em lei.

Com a nova redação e o acréscimo de parágrafos ao art. 62 da Constituição Federal, as medidas provisórias na verdade ganharam novo regime jurídico. Ficou expresso o rol dos casos para os quais não se admite medida provisória e ficou dito expressamente, também, que apenas uma prorrogação é admitida.

Em matéria tributária, a principal novidade consiste na regra albergada pelo § 2º, do art. 62, segundo a qual a medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos no artigo 153, incisos I, II, IV, V, e no artigo 154, inciso II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte, se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

3.2.5 O Requisito da Tipicidade

Para que o princípio da legalidade tributária alcance sua finalidade, como instrumento protetor da segurança jurídica, exige-se o requisito da tipicidade. Embora saibamos da existência de concepções diversas A esse respeito, a tipicidade é um requisito a ser atendido na realização do princípio da legalidade. Estamos de pleno acordo com Alberto Xavier, quando assinala:

> O princípio da tipicidade não é, ao contrário do que já uns sustentaram, um princípio autônomo do da legalidade; antes *é a expressão mesma deste princípio quando se*

[75] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 70.

> *manifesta na forma de uma reserva absoluta de lei*, ou seja, sempre que se encontra construído por estritas considerações de segurança jurídica.
> A técnica da tipicidade é, porém, a mais adequada à plena compreensão do próprio conteúdo da reserva absoluta e, portanto, dos limites que a lei impõe à vontade dos órgãos de aplicação do direito em matéria tributária. É precisamente pela análise da origem normativa dos tipos, do objeto da tipificação e dos caracteres da tipologia tributária, que resulta com nitidez o alcance da regra *nullum tributum sine lege* e que se poderá traçar com rigor o âmbito das matérias que, pelo princípio da legalidade, estão reservadas à lei e as que, eventualmente, estejam confiadas à vontade dos seus órgãos de aplicação. [76]

Realmente o princípio da legalidade, uma das maiores conquistas da civilização contra o arbítrio dos governantes, tanto em matéria penal, como em matéria tributária, pouco significaria sem a exigência de *tipicidade*. Da mesma forma que não se pode admitir tipo penal inteiramente aberto, não se pode admitir tributo sem definição legal do tipo sobre o qual incide a lei tributária.

Legalidade sem tipicidade é absolutamente insuficiente. Em matéria penal, esta é uma afirmação relativamente tranquila. É imprescindível a tipicidade como garantia contra o arbítrio estatal. Neste sentido é a lição de Balestra:

> Para que se cumpla totalmente la finalidad protectora, debe inspirar la ley penal un criterio definido de *autolimitación* de la potestad punitiva del Estado, que asegure el respeto por las garantías individuales, indispensable en los Estados de Derecho. Esa misión de garantía no llega a cumplirse con la inclusión en los códigos de figuras penales por las que se sancionan las conductas que amenazan, ponen en peligro o lesionan los bienes jurídicos, sino *asegurando la discontinuidad de las ilicitudes previstas por la ley*. Es, pues, en el aspecto *negativo*, en los silencios de la ley, donde reside esa protección. En otras palabras, la ley penal ha de ser redactada 'acuñando los delitos en tipos' y limitando la intervención penal del Estado a la realización de las acciones previstas en ellos.
> Las figuras penales tutelan los bienes jurídicos, bajo amenaza de sanción, y los silencios de la ley garantizan la ausencia de significación penal en los hechos no previstos. De ese modo, el Estado advierte la existencia de la amenaza penal para determinados hechos, e asegura la materialización de esa amenaza solamente para esos hechos claramente precisados en la ley. [77]

Esta lição dos penalistas é inteiramente aplicável ao Direito Tributário. Sem o requisito da tipicidade, a dizer que a hipótese de incidência tributária deve ser definida em lei de forma específica e objetiva, de nada valeria a exigência da legalidade.

---

[76] XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 69-70.
[77] BALESTRA, Carlos Fontán. *Tratado de Derecho Penal*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1995, tomo I, p. 46-47.

3.2.6 Exceções ao Princípio da Legalidade

As exceções ao princípio da legalidade são somente aquelas previstas na própria Constituição Federal. [78] O legislador ordinário não pode estabelecer exceções a um princípio jurídico com sede constitucional, pela razão óbvia de que, permitir que o fizesse, seria permitir que alterasse a Constituição.

Quanto à instituição de tributos, o princípio da legalidade não admite exceção. Só a lei pode instituir tributo. As exceções, que são somente aquelas estabelecidas pela própria Constituição, dizem respeito apenas a aumentos de alíquotas. Assim, é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas de alguns impostos, ditos flexíveis, aos quais se atribui função extrafiscal. São eles, o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação, o Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários, impostos da competência da União, nos termos do art. 153, incisos I, II, IV e V, da Constituição Federal, respectivamente. Tais impostos são flexíveis para que possam realizar a função a eles atribuída, dita função extrafiscal.

3.2.7 Função Extrafiscal

Os tributos em geral têm a função de carrear recursos financeiros para os cofres públicos. Esta é a função fiscal, ou função arrecadatória. Alguns tributos, no entanto, podem ter a função de interferir na atividade econômica. É a função extrafiscal. E em certos casos a interferência na economia pode ser urgente, como acontece com uma restrição à importação de bens, por exemplo. Assim, para que o governo possa realizar com urgência a intervenção na economia utilizando o imposto, a Constituição Federal autoriza que o faça por ato do Poder Executivo.

---

[78] MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 399.

Note-se que a faculdade atribuída pela Constituição ao Poder Executivo, para alterar as alíquotas de impostos, deve ser exercida dentro das condições e dos limites estabelecidos em lei. Em outras palavras, essa faculdade é conferida ao Poder Executivo tão somente para que este possa adotar a tempo providências necessárias a que o imposto atue na economia com a função que lhe é própria; a denominada função extrafiscal ou função de intervenção estatal na economia.

Pode parecer que a faculdade atribuída ao Poder Executivo para alterar as alíquotas de certos impostos converte a cobrança destes em atividade discricionária. Na verdade, porém, não é assim. A faculdade atribuída ao Poder Executivo, de alterar as alíquotas de certos impostos, não consubstancia poder discricionário. O ato pelo qual é exercitada é plenamente vinculado, pois deve ser praticado "atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei".[79] Primeiro é preciso que a lei estabeleça as condições, que ensejam modificação de alíquotas, e determine os limites dentro dos quais essa alteração é admitida. Sem lei, o Poder Executivo não poderá exercer a faculdade em referência.

As condições devem ser estabelecidas em lei, de forma objetiva e específica. Inadmissível é a indicação de condições genéricas, excessivamente abrangentes, porque isto levaria a configurar-se a atividade de tributação como atividade discricionária, o que não se pode admitir. Infelizmente, na prática isto acontece.

Realmente, a Lei nº 3.244, de 14 de agosto de 1957, atribui competência à Comissão de Política Aduaneira para alterar as alíquotas do imposto de importação. Estabelece as hipóteses nas quais se admite essa alteração. A primeira dessas hipóteses diz respeito à mercadoria "cujo nível tarifário venha a se revelar insuficiente ao adequado cumprimento dos objetivos da tarifa aduaneira" (artigos 3º e 22). Não obstante as demais hipóteses serem razoavelmente definidas, esta, como se vê, é de tal generalidade e abrangência, que termina por conferir à Administração Tributária um poder discricionário, incompatível com o próprio conceito jurídico de tributo.

Condição estabelecida de modo tão genérico, como a indicada há pouco, enseja qualquer alteração de alíquota do imposto de importação. Dirá, como tem dito, a Administração Tributária que a alteração de alíquotas se faz "a fim de assegurar o adequado

---

[79] Constituição Federal de 1988, art. 153, § 1º.

cumprimento dos objetivos da Tarifa Aduaneira do Brasil".[80] E, em sendo assim, a cobrança do tributo estará sendo feita mediante atividade discricionária, o que não se pode admitir, sem arranhões ao sistema jurídico, no qual a tributação se rege pelo princípio da legalidade, e a cobrança do tributo é *atividade administrativa plenamente vinculada*.[81]

A atividade vinculada não se distingue da atividade discricionária por ser desenvolvida em estrita obediência à lei, como muitos asseveram. Também a atividade discricionária deve ser desenvolvida com estrita obediência à lei. A verdadeira distinção reside na lei e não na atividade. A lei é que confere à autoridade administrativa o poder de agir com certa liberdade para escolher a conveniência, a oportunidade, ou o modo de proceder e neste caso confere poder discricionário; ou então, dispõem desde logo que a atividade deve ser desenvolvida em tal oportunidade, em face de tais fatos, e de tal forma, caso em que confere à autoridade administrativa poder vinculado. Em qualquer desses casos, a atividade deve ser desenvolvida em estrita obediência à lei. A lei é que atribui, ou não, à autoridade administrativa, a liberdade a ser utilizada no desempenho da atividade discricionária.

Em matéria tributária, repita-se, a lei não pode atribuir à autoridade administrativa essa liberdade, porquanto sua ausência é elementar no conceito de tributo. Não se admite qualquer discricionarismo, especialmente no que diz respeito à determinação do valor a ser cobrado. O valor do tributo há de ser determinado, em regra, com os elementos definidos em lei. A faculdade conferida ao Executivo para a alteração de alíquotas é excepcional. Cuida-se, como observa Hamilton Dias de Sousa, de exceção aberta pela Constituição, pois a fixação de alíquotas "é matéria sob reserva de lei". [82]

No exercício dessa faculdade excepcional, o Poder Executivo não pode agir discricionariamente. A lei que atribua à autoridade administrativa poder discricionário será inconstitucional. "Na arrecadação do tributo", como assevera Dejalma de Campos, "não se admite ato discricionário, pois ele deve ser exigido nos termos exatos da lei fiscal. Não compete à autoridade administrativa analisar se e quando é conveniente a cobrança do tributo. A lei fiscal é que é determinante". [83]

---

[80] Portaria nº 938/91, DOU de 09/10/1991.
[81] Código Tributário Nacional, art. 3º.
[82] SOUSA, Hamilton Dias de. *Estrutura do imposto de importação no Código Tributário Nacional*. São Paulo: Resenha, 1980, p. 89.
[83] CAMPOS, Dejalma de et al. Dimensão jurídica do tributo. In: *Princípios tributários no Direito brasileiro e Comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 185-186.

3.2.8 Fundamentação ou Motivação

A fundamentação, ou motivação dos atos administrativos, é indispensável para a efetividade do direito à jurisdição e constitui por isto mesmo um direito fundamental que decorre da Constituição e independe de qualquer dispositivo legal específico. Celso Antonio Bandeira de Mello nos ensina, de forma clara e irrefutável, que

> O fundamento constitucional da obrigação de motivar está – como se esclarece em seguida – implícito tanto no art. 1º, II, que indica a cidadania como um dos fundamentos da República, quanto no parágrafo único deste preceptivo, segundo o qual todo o poder emana do povo, como ainda no art. 5º, XXXV, que assegura o direito à apreciação judicial nos casos de ameaça ou lesão de direito. É que o princípio da motivação é reclamado quer como afirmação do direito político dos cidadãos ao esclarecimento do 'porque' das ações de quem gere negócios que lhes dizem respeito por serem titulares últimos do poder, quer como direito individual a não se assujeitarem a decisões arbitrárias, pois só têm que se conformar às que forem ajustadas às leis. [84]

No Direito argentino não é diferente. Altamirano ensina que motivar é exibir as razões pelas quais o ato é praticado, e também a sua finalidade. Em suas palavras:

> "Motivar" significa exibir ante el administrado las razones por las cuales el autor del acto administrativo decidió en la forma que surge de él. Esta es una garantia del administrado; por tanto, no és faculltativo para la Administración sino obligatorio. Todo acto administrativo debe contener las razones que han llavado a la adopción de tal o cual medida. La finalidad de la decisión conciciona a la motivación, habiendo señalado en forma uniforme la doctrina del derecho administrativo que en nuestro ordenamiento jurídico se considera que la motivadión implica expressar la causa y finalidad del acto administrativo. Estas son las razones por las que el derecho administrativo argentino considera que la motivación consiste en la expressión no sólo de la causa sino también de la finalidad del acto administrativo. [85]

O princípio da legalidade tributária e o princípio da motivação dos atos administrativos se completam como instrumentos de garantia dos direitos fundamentais do contribuinte. A criação, assim como o aumento do tributo, depende de lei. A garantia do cidadão contribuinte de que não sofrerá abusos do governo reside no princípio da estrita legalidade. Nos casos em que a Constituição autoriza aumentos por atos do Poder Executivo, entretanto, e com isto afasta a exigência da estrita legalidade, a garantia do contribuinte de que não sofrerá abusos dos governantes se dá pela exigência de motivação do ato administrativo que, no caso específico, faz às vezes da lei.

---

[84] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 102-103.

[85] ALTAMIRANO, Alejandro C. *El procedimiento tributario*. Buenos Aires: ABACO, 2003, p. 192-193.

3.3 O Princípio da Legalidade e a Norma Geral Antielisão

3.3.1 A Norma Geral Antielisão

O Código Tributário Nacional, em vigor há mais trinta anos, estabelece:

> Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:
> I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;
> II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

A Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, acrescentou a esse artigo 116 um parágrafo único, estabelecendo que:

> A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. [86]

Nesse dispositivo, segundo as autoridades da Secretaria da Receita Federal, de onde se originou o projeto respectivo, estaria consubstanciada a *norma geral antielisão*, instrumento de que necessita o fisco para coibir a prática da elisão fiscal e, assim, aumentar a arrecadação.

Daí pode decorrer a ideia, aparentemente verdadeira, embora seja de todo falsa para os que conhecem o Direito Tributário, de que a elisão fiscal é um cometimento essencialmente ilícito. É importante, pois, precisarmos desde logo o que se deve entender por *elisão fiscal*, e qual a situação desta em relação ao princípio da legalidade tributária, como garantia assegurada por nossa Constituição.

---

[86] Código Tributário Nacional, art. 116, parágrafo único, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.

3.3.2 Questão Terminológica

Não há uniformidade terminológica na doutrina. Alguns preferem a palavra *evasão* para designar a forma ilícita de fugir ao tributo, e a palavra *elisão* para designar a forma lícita de praticar essa mesma fuga. [87] Na verdade, porém, essas palavras podem ser utilizadas em sentido amplo ou em sentido restrito. Em sentido amplo, significam qualquer forma de fuga ao tributo, lícita ou ilícita, e em sentido restrito, significam a fuga ao dever jurídico de pagar o tributo e constituem, pois, comportamento ilícito.

Com efeito, *elisão* é ato ou efeito de elidir, que significa eliminar, suprimir.[88] E *evasão* é o ato de evadir-se, a fuga.[89] Tanto se pode dizer *elisão fiscal*, no sentido de eliminação ou supressão do tributo, como *evasão fiscal*, no sentido de fuga ao imposto. Elisão e evasão têm sentidos equivalentes, e, como anota Ferreira Jardim, "qualquer dos termos pode revestir licitude ou ilicitude, pois ambos cogitam de economia tributária e podem ser utilizados em harmonia ou desarmonia com o direito positivo". [90]

Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos *evasão* para designar a conduta lícita, e *elisão* para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminando, ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente.

Seja como for, essa questão terminológica fica sem importância na medida em que se esclareça o sentido em que se está empregando uma ou a outra expressão.

---

[87] DORIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Bushatsky/IBET, 1977, p.39.
[88] FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio – dicionário da língua portuguesa.* Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999, p. 627.
[89] Ibid., p. 736
[90] JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 84.

3.3.3 A Distinção Relevante

O que importa, a rigor, é saber se o comportamento adotado pelo contribuinte para fugir, total ou parcialmente, ao tributo (evasão fiscal, ou tributária), ou para eliminar, ou suprimir, total ou parcialmente, o tributo (elisão fiscal, ou tributária), é um comportamento lícito, ou ilícito. Em outras palavras, a questão essencial que deve ser enfrentada é a de saber se em determinado caso ocorreu, ou não, o fato gerador da obrigação tributária e qual a sua efetiva dimensão econômica.

Assim, quando se fala em norma antielisão, o que na verdade se tem em vista é uma norma dirigida ao intérprete e aplicador da lei tributária, que o autoriza a fugir dos limites da norma tributária definidora da hipótese de incidência do tributo, para alcançar situações nela não previstas. Abre-se, então, espaço para uma interminável polêmica a respeito dos referidos limites, vale dizer, em torno do efetivo alcance da norma definidora da incidência tributária; polêmica que nos leva ao terreno da hermenêutica, pois na verdade a verdadeira questão que se instaura é uma questão de interpretação jurídica; assunto vasto e bastante complexo, cuja abordagem completa certamente aqui não se justifica.

3.3.4 Norma Geral Antielisão, Legalidade e Arbítrio

Qualquer que seja a posição que se adote, tem-se de admitir que uma norma geral antielisão nada mais é do que um reforço aos poderes da Administração Tributária. Se colocada em texto de lei complementar, pode ter sua constitucionalidade contestada, pois colide com o princípio da legalidade, que tem como um de seus desdobramentos essenciais a tipicidade, vale dizer, a exigência de definição, em lei, da situação específica cuja concretização faz nascer o dever de pagar tributo. Por isto mesmo Marco Aurélio Greco, embora admita a norma antielisão cercada de cautelas, assevera com razão que

> [...] a própria noção de Estado Democrático de Direito repele uma norma antielisão no perfil meramente atributivo de competência ao Fisco para desqualificar operações dos contribuintes para o fim de assegurar de forma absoluta a capacidade

> contributiva. O fato gerador é qualificado pela lei e uma pura norma de competência não convive com a tipicidade, ainda que aberta.[91]

Aliás, ainda que residente em norma da própria Constituição, nesta introduzida por Emenda, a norma antielisão, considerada como ampliação da competência tributária, capaz de amofinar o princípio da legalidade, pode ter sua validade contestada em face da cláusula de imodificabilidade albergada pelo art. 60, § 4º, inciso IV, segundo a qual não será objeto de deliberação proposta de emenda constitucional tendente a abolir os direitos e garantias individuais.

Dir-se-á que a norma geral antielisão constitui simplesmente uma diretriz hermenêutica. Apenas aponta um caminho para o intérprete, que deve dar maior importância à realidade econômica do que à forma jurídica. Essa norma simplesmente deixaria expressamente autorizada a denominada *interpretação econômica*, que já foi objeto de profundas divergências na doutrina dos tributaristas, no Brasil como em outros países.

Sem pretendermos reabrir tais controvérsias, registramos aqui advertência de Bilac Pinto, que se faz atual e oportuna na citação de Hermes Marcelo Huck, segundo a qual "trocar o jurídico pelo econômico significaria uma inaceitável troca do princípio da legalidade por cânones de insegurança e de arbítrio". [92]

Seja como for, não é razoável admitir-se que o instrumento de realização de um princípio constitucional destrua, ou amesquinhe, outro princípio constitucional. Assim, a norma antielisão, admitida como um instrumento de realização de princípios constitucionais, não pode destruir, ou amesquinhar, o princípio da legalidade tributária. Uma vez admitida como diretriz para o intérprete da lei tributária, não pode este esquecer o sistema, vale dizer, deixar de conciliar a norma antielisão com outros dispositivos do Código Tributário Nacional, entre eles o que veda expressamente a tributação por analogia.

Realmente, o Código Tributário Nacional, cuidando da interpretação e da integração da legislação tributária, coloca a analogia como um dos meios de integração, mas estabelece expressamente que "o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei".[93] Assim, é inadmissível a invocação do princípio da capacidade contributiva,

---

[91] GRECO, Marco Aurélio; LIBERTUCI, Elisabeth Levandowiski. *Para uma norma geral antielisão*. São Paulo: IOB, 1999, p. 10.
[92] HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 87.
[93] Código Tributário Nacional, art. 108, § 1º.

como fundamento para a exigência de tributo cuja hipótese de incidência não esteja configurada, porque nada mais é do que o emprego da analogia para exigir tributo não previsto em lei.

3.3.5 A Elisão como Problema do Legislador

A leitura atenta do art. 116, do Código Tributário Nacional, demonstra que a questão da elisão fiscal deve ser resolvida pelo legislador ordinário, ao definir a hipótese de incidência dos tributos. Se este define a hipótese de incidência tributária como uma *situação de fato* afasta desde logo quaisquer questionamentos jurídicos que a questionada norma antielisão possa resolver. O aplicador da lei tributária, neste caso, deve perquirir simplesmente a respeito da configuração, ou não, daquela situação de fato, para exigir, ou não exigir o tributo.

Se, entretanto, o legislador define a hipótese de incidência de um tributo como *situação jurídica*, caso no qual a norma antielisão poderia ser aplicada, está editando uma norma de incidência tributária que não poderá ser alterada pelo intérprete, seja qual for o elemento de interpretação que utilize. Nem pode a omissão dessa norma ser suprida mediante integração analógica, a não ser que se admita amesquinhado o princípio constitucional da legalidade tributária.

3.3.6 Inutilidade ou Inconstitucionalidade da Norma Antielisão

Poder-se-á dizer que a norma antielisão somente abrange os casos nos quais tenha havido *abuso de direito*, como tal entendido o uso de formas jurídicas evidentemente anômalas ou inadequadas para o caso, com a única finalidade de fugir ao tributo. Neste caso, porém, não há necessidade dessa norma, até porque já temos entendimento jurisprudencial firmado no sentido de que em tais situações o tributo é devido.

Em síntese, parece-nos que essa norma geral antielisão, se interpretada em harmonia com a Constituição, e assim aplicada apenas aos casos nos quais esteja configurado evidente

abuso de direito, nada vai acrescentar, pois nossa jurisprudência já admite a desconsideração de atos ou negócios em tal situação. Por outro lado, se interpretada de modo mais amplo, com alcance capaz de emprestar à autoridade administrativa o poder para desqualificar qualquer ato ou negócio jurídico apenas porque o seu conteúdo econômico poderia estar contido em ato mais oneroso do ponto de vista tributário, estará em flagrante conflito com o princípio da legalidade e em aberta contradição com a norma constante do próprio art. 116, *caput*, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Ocorre que a Administração Tributária está invertendo inteiramente o sentido da não-aprovação, pelo Congresso Nacional, dos dispositivos da medida provisória em referência, que cuidavam do procedimento especial para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados como instrumentos de elisão tributária. Essa injustificável conduta do fisco será examinada adiante, no capítulo onde vamos estudar as agressões aos direitos do contribuinte.

3.4 O Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária

3.4.1 A Irretroatividade e a Essência do Direito

A irretroatividade das normas jurídicas em geral é da essência do Direito. É um instrumento absolutamente indispensável para a preservação da segurança, que é, sem dúvida alguma, um dos valores essenciais à ideia de Direito.

Em outras palavras, a *segurança* é um dos valores fundamentais da humanidade, que ao Direito cabe preservar. Ao lado do valor *justiça*, é referida como os elementos que, no Direito, escapam à relatividade no tempo e no espaço. “Podemos resumir o nosso pensamento” – assevera Radbruch – “dizendo que os elementos universalmente válidos da idéia de direito são só a *justiça* e a *segurança*”. [94] Daí se pode concluir que o prestar-se como instrumento para preservar a justiça, e a segurança, é algo essencial para o Direito. Assim, um

[94] RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do Direito*. Tradução de L. Cabral de Moncada. 5. ed. Coimbra: Arménio Amado 1974, p. 162.

sistema normativo que não tende a preservar a justiça, nem a segurança, efetivamente não é Direito. [95]

Também no sentido de que *segurança* e *justiça* são os dois valores essenciais à ideia de Direito, e que são inseparáveis, um condicionando o outro, doutrina Karl Larenz, com inteira razão:

> La paz jurídica y la justicia, los dos componentes principales de idea del Derecho, están entre si en una relación dialéctica, lo cual significa, por una parte, que se condicionan recíprocamente. A la larga la paz jurídica no está asegurada, se el ordenamiento que subyace a ella es injusto y se siente como tal cada vez más. Donde la paz jurídica falta, donde cada uno trata de realizar su (supuesto) derecho con sus puños o domina la guerra civil, desaparece la justicia. Triunfa el llamado 'derecho del más fuerte', que es lo contrario de un orden justo. Por otra parte, los dos componentes pueden parcialmente entrar en contradicción. Ocurre así, en especial, cuando el Derecho positivo considera tan insegura la probabilidad de alcanzar un juicio 'justo', que en aras a la seguridad jurídica permite la posibilidad de un juicio que no sea justo, como ocurre con la prescripción y con la cosa juzgada. [96]

Podemos dizer com toda certeza que a irretroatividade das normas jurídicas, como princípio, é o mínimo que se pode pretender em matéria de segurança. Se as normas jurídicas em geral pudessem retroagir, a insegurança seria absoluta. Insuportável. Por isto mesmo insistimos em afirmar que a irretroatividade das normas jurídicas como princípio faz parte da própria essência do Direito. Aliás, há quem assevere ser a *segurança* o valor fundamental do jurídico, superando o próprio valor *justiça*. Oscar Tenório, por exemplo, invoca a doutrina de Recasens Siches para ressaltar que

> O direito não surgiu na vida humana com a finalidade de prestar-se culto à idéia de justiça. Surgiu para fornecer *segurança e certeza* à vida social. Esta função do direito existe no regime tradicionalista e no regime revolucionário. Sendo a segurança o valor fundamental do jurídico, sem ela não pode haver direito. [97]

O Direito corporifica e realiza os valores da humanidade, entre os quais se destaca o da segurança, indispensável mesmo para a realização de todos os demais; indispensável à própria ideia de Estado de Direito, sendo certo que

> a retroatividade da lei poderia ser encarada como contradição do Estado consigo próprio, pois que, se de um lado ele faz repousar a estabilidade das relações e

---

[95] MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 123.
[96] LARENZ, Karl. *Derecho Justo* – fundamentos de ética jurídica. Tradução de Luís Diez Picazo. Madrid: Civitas, 1993, p. 51-52.
[97] TENÓRIO, Oscar. *Lei de introdução ao Código Civil brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955, p. 193.

> direitos sobre a garantia e proteção das leis que ele próprio emana, de outro lado ele mesmo não pode retirar essa estabilidade com a edição de leis retroativas. [98]

Na primorosa lição de Recasens Siches acolhida por José Luís Shaw, transcrita e traduzida por Maria Luiza Pessoa de Mendonça em sua excelente monografia sobre o tema:

> Se nos perguntamos por que e para que os homens estabelecem o Direito e tratamos de descobrir o sentido germinal do Direito a fim de apreendermos a sua essência, dar-nos-emos conta de que a motivação radical que determinou a existência do Direito não deriva das altas regiões dos valores éticos superiores, senão de um valor de categoria inferior, a saber: da segurança na vida social. O Direito surge, precisamente, como instância determinadora daquilo que o homem tem que se ater em suas relações com os demais: certeza, mas não só certeza teórica (saber o que deve fazer) senão também certeza prática, quer dizer, segurança, saber que isto tenderá forçosamente a ocorrer porque será imposto pela força, se preciso for, inexoravelmente. [99]

Cuida-se, aliás, de um princípio da mais fácil compreensão. Se o legislador pudesse editar leis retroativas, ninguém saberia mais como se comportar porque deixaria de confiar na lei, que a qualquer momento poderia ser alterada com reflexos nos fatos ocorridos, tornando-se desta forma praticamente inexistente o padrão do certo e do errado. Pode-se por isto mesmo, com Vicente Ráo, sustentar que o princípio da irretroatividade atende a necessidade essencial do próprio ser humano:

> A inviolabilidade do passado é princípio que encontra fundamento na própria natureza do ser humano, pois, segundo as sábias palavras de Portalis, o homem, que não ocupa senão um ponto no tempo e no espaço, seria o mais infeliz dos seres, se não se pudesse julgar seguro nem sequer quanto a sua vida passada. Por essa parte de sua existência, já não carregou todo o peso de seu destino? O passado pode deixar dissabores, mas põe termo a todas as incertezas. Na ordem do universo e da natureza, só o futuro é incerto e esta própria incerteza é suavizada pela esperança, a fiel companheira da nossa fraqueza. Seria agravar a triste condição da humanidade querer mudar, através do sistema da legislação, o sistema da natureza, procurando, para o tempo que já se foi, fazer reviver as nossas dores, sem nos restituir as nossas esperanças.[100]

É por esta razão que os sistemas jurídicos dos países civilizados consagram o princípio da irretroatividade das leis. “As leis, como regra fundamental, não retroagem, porque só assim os direitos e situações gerados na vigência delas gozam de estabilidade e segurança.” [101]

Como forma de garantir a estabilidade das relações jurídicas, o princípio da irretroatividade há de ser universal. Editada uma lei, sem referência expressa a sua aplicação

---

[98] SHAW, José Luís. *O princípio constitucional da irretroatividade da lei* – a irretroatividade da lei tributária. Tradução de Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça. Belo Horizonte: Del Rey, 1996, p. 62.
[99] Ibid., p. 63.
[100] RÁO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. In: BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 216.
[101] LIMA, Hermes. *Introdução à ciência do Direito*. 28. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1986, p. 143.

ao passado, certamente só ao futuro será aplicável. E se o legislador pretender disciplinar fatos ocorridos, o que excepcionalmente pode fazer, terá de respeitar o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada, porque no Brasil isto constitui expressa determinação constitucional.

Seja como for, ninguém pode negar a importância da *segurança* na ideia de Direito, nem negar a importância da *irretroatividade* das normas jurídicas em geral como instrumento indispensável à segurança.

3.4.2 Irretroatividade como Direito do Indivíduo e como Princípio

Ao mesmo tempo em que a irretroatividade é um instrumento indispensável à segurança, temos como indiscutível a ideia de que o princípio da irretroatividade das leis é uma garantia do indivíduo contra o Estado-legislador. Não pode ser invocado pelo Estado porque não é um direito deste. Se fosse, alguns institutos jurídicos, inclusive alguns utilizados no Direito Tributário, nem poderiam existir, como nos casos da anistia e da remissão.

Por outro lado, quem faz a lei é o Estado-legislador. Assim, não seria razoável admitir-se que a Administração Pública invocasse para proteger um suposto direito seu, como pessoa de Direito Público, o princípio da irretroatividade para impedir a aplicação de leis expressamente retroativas ou até retroativas pela própria natureza dos institutos dos quais estejam tratando, como é o caso das leis de anistia e de remissão.

É de tal importância a irretroatividade das leis como garantia dos cidadãos, que foi consagrada expressamente em todas as nossas Constituições, salvo, por motivo óbvio, a Carta Política de 1937. Colhemos o registro feito por Rabello Filho, nestes termos:

> É da tradição do direito brasileiro, no plano constitucional, a proibição, como regra, de lei retroativa, tal seja a que alcança fatos ocorridos no passado, antes de sua existência.
> Com efeito, salvo a Constituição outorgada em 1937, todas as demais contiveram a proibição da retroatividade: a Carta Imperial de 1824 (art. 179, III), a Constituição de 1891 (art. 11, § 3º), a Lei Máxima de 1934 (art. 113, item 3), a Lei Fundamental de 1946 (art. 141, § 3º), a Carta de 1967 (art. 150, § 3º), e a Emenda Constitucional 1, de 1969 (art. 153, § 3º).

> A Carta Política atual, de 1988, consagra a irretroatividade como direito fundamental do cidadão em seu artigo 5º, inciso XXXVI, proclamando que 'a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico prefeito e a coisa julgada.
> O princípio surge visando a conferir segurança e certeza às relações intersubjetivas, estabelecendo a regra de que a lei não se aplica a fatos e atos de outrora; só dispõe para o futuro. [102]

Além de ser um direito fundamental do contribuinte, a irretroatividade das normas jurídicas em geral é também um princípio do Direito Intertemporal. Em outras palavras, no que concerne à coerência do sistema jurídico, o critério cronológico é de fundamental importância quanto às normas do mesmo patamar hierárquico, vigorando o princípio segundo o qual *o fato rege-se pela lei vigente na data em que acontece*. Lei posterior à ocorrência do fato a ele em princípio não se aplica.

Como a *irretroatividade*, porém, é um direito do cidadão, dela não se cogita em se tratando de leis que o favorecem frente ao Estado. Em se tratando de normas punitivas, aliás, a retroatividade é o princípio; inclusive em se tratando de leis concernentes a penalidades tributárias, campo no qual a retroatividade da lei mais favorável ao infrator está expressamente assegurada pelo Código Tributário Nacional.[103]

Outra questão importante no contexto da segurança jurídica diz respeito à publicação das normas. Antes da publicação a norma não existe.

3.4.3 Irretroatividade e Publicação Oficial

Já nos pareceu que a publicidade seria condição de vigência das normas jurídicas. Não apenas da lei, mas das *normas jurídicas* em geral. A doutrina tradicional ensina que *a publicação da lei é requisito essencial da obrigatoriedade*. [104] Em outras palavras, diz-se que a publicação de uma lei é condição indispensável para que esta entre em vigor. É condição de vigência da lei. [105] Na verdade toda lei, para ter vigência, precisa antes ser publicada. A publicidade, porém, é condição da própria existência da lei. É a última etapa de seu processo

---

[102] RABELLO FILHO, Francisco Pinto. *O princípio da anterioridade da lei tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 83.
[103] Código Tributário Nacional, art. 106, inciso II.
[104] LIMA, Hermes. *Introdução à ciência do Direito*. 28. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1986, p.124.
[105] ASCENSÃO, José de Oliveira. *O Direito* – introdução e teoria geral. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1978, p. 249.

de elaboração. Com a publicação, a lei ingressa no mundo jurídico, passa a existir para o Direito.

A necessidade de publicação é intuitiva. Enquanto esta não acontece, assevera Oliveira Ascensão, "o que existe, até então, é uma lei em potencial, despida de força obrigatória."[106] Despida – dizemos – de possibilidade de vigência, pois sem publicação a vigência não pode começar. Por isto hoje entendemos que a publicação faz parte do processo legislativo, sendo, assim, um requisito para a própria *existência* da lei. "A lei existe desde a sua publicação", assevera Oscar Tenório. [107]

A publicação não faz a lei conhecida de todos. A ideia de que todos conhecem a lei porque esta é publicada está muito longe da realidade. No Brasil, por exemplo, nem mesmo os melhores juristas conhecem todas as leis. Segundo a doutrina tradicional, há uma presunção de conhecimento geral das leis, em face da publicação. Não nos parece, porém, que a publicação seja importante porque autoriza essa presunção. Como esclarece Del Vecchio, a publicação destina-se menos a obter o conhecimento geral e efetivo da lei por todos do que a dar a cada um a *possibilidade* real de obter esse conhecimento. E essa possibilidade fica inequivocamente assegurada com a publicação. [108]

A publicação das leis geralmente é feita mediante jornal oficial. No dizer de Oliveira Ascensão, a publicidade dos textos de leis por outros meios, como a fixação destes à porta das igrejas, por exemplo, teve função idêntica. Pouco a pouco, diz o jurista lusitano, "sobressaiu de entre todos um processo que, se não oferece o máximo de eficácia, oferece um máximo de certeza: a publicação num jornal oficial." [109]

A necessidade de publicação situa-se no plano da Teoria Geral do Direito, e entre nós compete privativamente ao Presidente da República "fazer publicar as leis." [110] A forma de publicação é regulada pelo próprio Direito positivo. No Brasil, tal publicação há de ser feita no Diário Oficial da União, que é o órgão oficial de publicação dos atos do Poder Público. "Vale o texto que nele se publica." [111] É inteiramente irrelevante a publicação por outros

---

[106] PINHEIRO, Hésio Fernandes. *Técnica legislativa*. 2. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1962, p.131.
[107] BRASIL, *Lei de introdução ao Código Civil brasileiro.* 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955, p. 29.
[108] VECCHIO, Giorgio Del. *Lições de Filosofia do Direito*. Tradução de Antonio José Brandão. 4. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1972, tomo II, p. 153.
[109] ASCENSÃO, José de Oliveira. *O Direito – introdução e teoria geral*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1978, p. 248.
[110] Constituição Federal de 1988, art. 84, inciso IV.
[111] TENÓRIO, Oscar. *Lei de introdução ao Código Civil brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955, p. 28.

meios, ainda que mais eficientes, pois o Direito positivo brasileiro optou pela presunção de conhecimento, que todos devem ter, de tudo quanto é publicado no Diário Oficial.

Pela mesma razão que se presume conhecida uma lei publicada no Diário Oficial, presume-se desconhecida uma outra nele não publicada, embora publicada por outros meios. No dizer de Ascensão, "sempre que for estabelecida uma forma de publicação que condicione a entrada em vigor, essa não pode ser substituída por nenhuma outra. Pode a aprovação da lei ter sido divulgada amplamente pela imprensa e pelo rádio, mesmo que com a indicação do dia em que entra em vigor, que isso não se verificará enquanto a forma legal de publicação se não observar. Inversamente, uma lei cuja publicação legal tenha passado despercebida não deixa por isso de ser plenamente vinculante." [112]

Questão de grande interesse prático reside em saber se a data a ser considerada, para demarcar o início da vigência, é aquela inserida no Diário Oficial, ou aquela na qual o mesmo efetivamente é levado ao público. Há quem sustente que a data impressa no órgão oficial deve ser admitida como a da publicação[113]. Não nos parece correto tal entendimento. A data da publicação é a data da efetiva circulação do órgão oficial. Se esta é diversa da que consta impressa no órgão oficial, suscita-se uma questão de fato a ser superada pelos meios de prova geralmente aceitos. A data impressa no órgão oficial presume-se seja a de sua circulação, mas é sempre possível a prova em sentido contrário. [114]

---

[112] ASCENSÃO, José de Oliveira. *O Direito – introdução e teoria geral*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1978, p. 249.
[113] Ibid., p. 253.
[114] Segundo Oliveira Ascensão, o Supremo Tribunal Administrativo português, já decidiu que "a data de publicação de uma lei não é a que figura no jornal oficial onde é inserta, mas sim a data em que esse jornal é posto à disposição do público", pois "publicar, não significa inserir ou imprimir, mas fazer saber ao público, dar a conhecer a todos". Opõe-se, é certo, àquele entendimento sustentando que o mesmo implica a "desproteção de quem porventura confiou na data formalmente atribuída ao diploma e actuou na convicção de que ele estava já em vigor". Para ele, "a data impressa no jornal é um atestado oficial, que deve merecer crédito". Seus argumentos, como facilmente se percebe, são insubsistentes. O primeiro, porque a situação nele figurada é logicamente impossível. Se alguém toma conhecimento da data que consta da publicação oficial é porque já está de posse do jornal oficial. Isto só acontece depois de sua efetiva circulação, não se podendo, portanto, cogitar naquela situação. O segundo porque o "merecer crédito" é simples situação de fato. O "atestado oficial" merece crédito, não há dúvida, até que se prove o contrário.

3.4.4 Irretroatividade da Lei Tributária na Constituição Federal de 1988

A irretroatividade é um princípio geral do Direito Intertemporal e não um princípio restrito ao Direito Tributário. Aliás, repita-se, a irretroatividade das leis em geral é um princípio expressamente consagrado pela vigente Constituição Federal.[115] Não obstante, é também um direito fundamental do contribuinte, pois nossa Constituição Federal estabelece expressamente que, sem prejuízo de outras garantias a este asseguradas, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. [116]

Em face do princípio da irretroatividade da lei tributária como direito fundamental do contribuinte, leva problema a questão de saber se pode a lei alcançar fatos geradores em formação; fatos geradores que tiveram início, mas ainda não se completaram na data em que a lei entra em vigor. Os fatos geradores continuativos, como é o caso do fato gerador do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, de ocorrência anual.

Quem sustenta a possibilidade da aplicação da lei a fatos que já tiveram início, mas ainda não se completaram na data de sua edição, negam que se trate de aplicação retroativa, sustentando que se trata, isto sim, de aplicação imediata. Esse foi o entendimento que prevaleceu na elaboração do Código Tributário Nacional, como se vê do seu artigo 105, que autoriza expressamente a denominada aplicação imediata.

3.4.5 Irretroatividade e Aplicação Imediata

O dispositivo que na vigente Constituição Federal consagra o princípio da irretroatividade em matéria tributária veda a cobrança de tributos *em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado*. [117] Tem-se, então, a questão de saber se em face desse dispositivo é vedada a

---

[115] Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso XXXVI.
[116] Constituição Federal de 1988, art. 150, inciso III, alínea “a”.
[117] Constituição Federal de 1988, art. 150, inciso III, alínea “a”.

cobrança de tributos em relação a fatos geradores que ainda não tenham ocorrido, mas já *estejam ocorrendo* na data em que se inicia a vigência da lei que os cria ou aumenta.

O art. 105 do Código Tributário Nacional, ao dizer que a legislação tributária se aplica imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, consagra a retroatividade em grau mínimo que, em se tratando de um ônus, que é o tributo, efetivamente não se justifica. Por isto mesmo já escrevemos:

> A rigor, a norma do art. 105, que admite a aplicação da lei ao fato gerador pendente, não foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, porque configura evidente hipótese de retroatividade no que diz respeito aos elementos de fato já consumados. Tratando-se do imposto de renda, tendo-se em vista a segurança jurídica, a lei nova que agrava o ônus do contribuinte somente deve ser aplicada aos fatos ainda não iniciados. Em outras palavras, a lei que agrava os encargos do contribuinte somente deve ser aplicada no ano seguinte ao de sua publicação. [118]

Também se pode entender como fato gerador *pendente* aquele que diz respeito a uma situação que perdura no tempo, como acontece com os fatos geradores dos impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana e sobre a propriedade territorial rural. Neste caso, seria possível dizer-se que durante todo o ano o fato gerador estaria pendente, somente se consumando no final do ano. Preferimos, porém, dizer que em tais situações que perduram no tempo, como a lei estabelece a periodicidade do tributo, a lei aplicável é a que está em vigor antes de iniciado o período a ser considerado para a cobrança. Neste sentido, aliás, já decidiu o Supremo Tribunal Federal, em relação ao Imposto Predial e Territorial Urbano, entendendo que há afronta ao princípio da anterioridade se índices de valorização do imóvel a serem utilizados no cálculo do imposto não constam da lei publicada no exercício anterior, mas de um anexo publicado no mesmo ano em ocorre a cobrança do imposto.[119]

O art. 105 do Código Tributário Nacional também foi invocado para justificar a cobrança do imposto de renda com base em lei publicada no final do ano em que se deram os fatos sobre os quais incide ao argumento de que durante o ano o fato gerador do imposto estaria pendente, somente se consumando no último dia.

---

[118] MACHADO, Hugo de Brito Machado. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 90.

[119] STF, RE 182.191, rel. Min. Ilmar Galvão, DJU de 16.02.96 In: GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Sistema Tributário Nacional na jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 226.

3.4.6 Divergência Doutrinária sobre a Existência de Fato Gerador Pendente

Diverge a doutrina a respeito da questão de saber se pode existir, ou não, um fato gerador pendente. Aliomar Baleeiro, comentando o art. 105 do Código Tributário Nacional, definiu e explicou:

> Fato gerador pendente é aquele que se iniciou, mas ainda não se completou pela inexistência de todas as circunstâncias materiais necessárias e indispensáveis à produção de seus efeitos ou desde que se não tenha constituído a situação jurídica em que ele assenta (art. 116 do CTN). Em tais termos, a lei nova, desde que vigente, alcança o fato gerador pendente. Mas não o alcançará se não realizadas ainda aquelas circunstâncias materiais necessárias e indispensáveis à produção dos efeitos naturais do tal fato ou se ainda se não constituiu a situação jurídica, que o legislador elegeu. O fato gerador pode ser complexo ou compósito porque formado de vários elementos simultâneos ou sucessivos. Integra-se destes e, por isso, só está realizado quando os essenciais se realizam. [120]

Walter Barbosa Corrêa, por seu turno, diz que não é fato gerador a situação cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa. Vale dizer, o fato gerador pendente, como qualquer outro fato gerador tem de completar-se para adquirir o perfil completo de fato gerador. E Valdir de Oliveira Rocha, depois de registrar essa divergência, atribui razão a Barbosa Corrêa "pois ou se tem o fato gerador consumado ou não se o tem". [121]

3.4.7 Sentido da Expressão "Fato Gerador Pendente"

A polêmica não tem razão de ser. Ao referir-se a fato gerador pendente, o art. 105 do CTN pretendeu abranger precisamente aquelas situações que, iniciadas, ainda não estavam prontas a produzir os efeitos próprios do fato gerador do tributo. À falta de expressão mais apropriada, referiu-se a fato gerador pendente, mas o seu significado resta evidente do contexto em que a norma se encarta.

É inegável que existem fatos geradores de tributos em cuja composição entram diversos fatos. São os fatos geradores complexos. E estes podem ser contemporâneos, ou

---

[120] BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 424.
[121] ROCHA, Valdir de Oliveira. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. II, p. 62.

sucessivos. Se contemporâneos, não existe o problema de direito intertemporal. Se sucessivos traz-se a questão de saber se a lei que entra em vigor depois que aconteceram alguns desses fatos elementos do fato gerador do tributo, mas não todos, incide ou não. Essa é a verdadeira questão que, aliás, não é peculiar ao tema aqui abordado. É uma questão essencial de todo o denominado Direito intertemporal e está presente sempre que se discute a respeito do direito adquirido.

Na formação do direito adquirido pode ser necessária uma séria de fatos, que somente se completa num certo período mais ou menos longo de tempo. Da mesma forma, pode ser necessária uma série de fatos que não se completa em um só instante, mas exige um período mais um menos longo para completar-se, configurando o fato jurígeno conhecido como fato gerador do tributo.

A questão essencial está em saber se devemos considerar aplicável a lei vigente desde o instante em que se inicia, ou a lei que entra em vigor enquanto não termina esse período durante o qual se concretizam os fatos geradores do Direito. Na linguagem do Direito Tributário, a questão essencial está em saber se é aplicável a lei vigente na data em que se inicia a ocorrência dos fatos que entram na composição do denominado fato gerador do tributo, ou se a lei que entra em vigor antes que termine a ocorrência desses fatos. A questão essencial é a de saber se a lei nova incide para a formação da relação tributária mesmo que os fatos relevantes para essa formação já estejam em curso.

3.4.8 O Fato Gerador Pendente e a Visão Formalista do Direito

Pode-se sustentar que não incide, porque os fatos ocorridos, embora ainda insuficientes para caracterizar o fato gerador do tributo, são de relevo nessa caracterização e não podem ser desconsiderados como fatos consumados. A aplicação da lei a eles posterior seria aplicação retroativa, inadmissível por implicar comprometimento da segurança jurídica que ao Direito cabe preservar.

Pode-se, todavia, sustentar que incide, porque o fato gerador do tributo é uma categoria incindível. Não podem ser considerados os fatos ocorridos, ainda que essenciais à

caracterização do fato gerador, porque, enquanto não estão presentes todos os seus elementos, ele ainda não está consumado. E se o fato gerador ainda não está consumado, a lei pode alcançá-lo sem que se possa dizer que ela está sendo aplicada retroativamente. Esta é a posição de autores como Maria Luiza Vianna Pessoa Mendonça, que analisa diversas manifestações doutrinárias e jurisprudenciais, para concluir que não vê "fundamento para a afirmação que se tem feito segundo a qual, em razão do que se acha disposto no art. 150, III, b, da Constituição Federal, estaria parcialmente revogado (na sua parte final) o art. 105 do Código Tributário Nacional". [122]

A tese segundo a qual a lei somente será retroativa se atingir fato gerador de tributo já consumado é irreparável, se adotarmos uma visão formalista do Direito. O fato gerador de tributo que ainda não se completou, ou fato gerador pendente, ensejaria apenas uma expectativa de direito para o contribuinte. Não ainda um direito deste de ter aquela situação tratada segundo a lei tributária então vigente. E a expectativa de direito não mereceria o amparo contra a aplicação de lei que viesse a surgir antes de consumado o direito.

Em certos casos, porém, os fatos que são elementos do fato gerador do tributo são de tal relevância que a desconsideração destes, no trato da questão da retroatividade, ao argumento de que o fato gerador do tributo ainda não está consumado torna praticamente inútil o princípio da irretroatividade da lei tributária. Em outras palavras, a garantia efetiva de segurança jurídica exige que sejam considerados, no trato da questão intertemporal, todos os fatos relevantes na composição do fato gerador do tributo.

Por paradoxal que possa parecer, embora o formalismo jurídico seja instrumento de proteção da segurança, a visão estritamente formal na compreensão do princípio da irretroatividade das leis, de sorte a excluir-se de sua proteção as expectativas de direito, em certos casos implica o aniquilamento dessa mesma segurança que o formalismo quer proteger.

A retroatividade opera-se tanto quando a lei alcança fatos geradores já consumados, como quando alcança fatos geradores pendentes dos quais já estão consumados fatos economicamente relevantes, especialmente quando a consumação do fato gerador do tributo se faz já irreversível em face das circunstâncias naturais presentes na situação de fato já consumada. E mesmo autores que sustentam não ser o art. 105 do Código Tributário Nacional incompatível com o princípio da irretroatividade das leis tributárias asseveram que tal

[122] MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. *O princípio constitucional da irretroatividade da lei* – a irretroatividade da lei tributária. Belo Horizonte: Del Rey, 1996, p. 300-327.

princípio deve amparar as expectativas de direito. É o caso de Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça, que escreve:

> A retroatividade da lei se dá, seja quando uma lei pretende ter atuação sobre o passado (eficácia ex tunc), seja quando embora pretenda vigorar para o futuro (eficácia ex nunc), alcança os efeitos de situações, direitos ou relações que se desenvolveram no passado mas ainda existem quando entrou em vigor; quer dizer, neste último caso, os efeitos da lei nova ligam-se a pressupostos ou relações iniciadas no passado, relativamente aos quais os cidadãos têm expectativa de não serem perturbados pelos novos preceitos.[123]

É certo que, em se tratando de um fato gerador de tributo integrado por vários fatos econômicos, o significado jurídico tributário, vale dizer, o efeito de fazer nascer a relação obrigacional tributária, a rigor somente é produzido quando acontece o último dos fatos indispensáveis à integração do fato gerador do tributo; mas não se pode admitir que os fatos ocorridos sejam inteiramente desprovidos de significado e de efeitos jurídicos, pois isto implica amesquinhar o princípio da segurança jurídica.

Mesmo em se tratando de fato gerador dito instantâneo, como é o caso do fato gerador do imposto de importação, não é razoável adotar-se essa visão exageradamente formalista do Direito, que despreza inteiramente os fatos antecedentes, a ele inevitavelmente ligados. Não é razoável admitir-se que um empresário tendo realizado a importação de mercadorias para as quais o imposto tem alíquota de 10% (dez por cento) seja obrigado a pagar esse imposto com alíquota várias vezes maior se a elevação ocorreu quando as mercadorias já estavam no território nacional. O desembaraço aduaneiro das mercadorias não pode ser visto como fato inteiramente isolado de seus antecedentes, sob pena de restar praticamente inútil, em tal situação, o princípio da irretroatividade da lei tributária.

3.4.9 A Irretroatividade da Lei e o Início da Ocorrência dos Fatos Geradores

Mesmo colocando à parte a questão dos denominados fatos geradores complexos ou de ocorrência que se prolonga no tempo, como seria o caso do imposto de renda, cujo fato gerador ocorreria, segundo alguns, durante todo o denominado “ano base”, é indiscutível que

---

[123] MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. *O princípio constitucional da irretroatividade da lei* – a irretroatividade da lei tributária. Belo Horizonte: Del Rey, 1996, p. 62.

um fato gerador de um imposto pode ainda não estar consumado, mas já terem ocorrido fatos de tamanha relevância em sua composição que a aplicação de lei posterior, ainda que anterior ao momento no qual se considera tal fato gerador consumado, terminaria por amesquinhar o princípio da irretroatividade.

Não é razoável admitir-se, por exemplo, a aplicação da regra que aumenta a alíquota do imposto de importação, a importação de mercadoria que ainda não se consumou porque não se deu, ainda, o seu desembaraço aduaneiro, mas o navio que as transportou para o Brasil já está ancorado em nosso porto. A compra das mercadorias no exterior e o seu embarque para o Brasil são fatos relevantes que não podem deixar de ser considerados. O importador já deve estar protegido contra lei nova, desde o momento em que ocorreram fatos integrantes da importação – a compra e o embarque, no caso – fatos que indicam haver o importador feito tudo o que do mesmo dependia para realizar a importação. Sua conduta, portanto, deu-se sob a vigência da lei anterior ao advento do ato que elevou as alíquotas. Não é justo, pois, seja ele surpreendido com o aumento.

É razoável que não se considere ocorrido o fato gerador do imposto de importação, para o efeito de considerar-se protegido o importador contra aumentos desse imposto, com a simples realização do contrato de importação. É que a consideração do contrato, simplesmente, como elemento definidor da consumação da conduta do importador, ensejaria práticas fraudulentas. O contrato poderia ser formalizado com data irreal, anterior à sua celebração. Se existem outros fatos, entretanto, tais como o contrato de câmbio e o próprio embarque da mercadoria importada, entendemos que se admitir a aplicação de lei posterior implica retroatividade que amesquinha a segurança jurídica.

Voltaremos ao tema ao estudar as agressões aos direitos fundamentais do contribuinte, pois o aumento de alíquota do imposto de importação de automóveis é um dos exemplos dessas agressões por nós estudadas.

3.5 Aplicação Imediata e o Imposto de Renda na Jurisprudência do STF e do STJ

3.5.1 O Imposto de Renda e o Fato Gerador Pendente

O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza é considerado um daqueles impostos que têm fato gerador continuado, vale dizer, ocorre durante todo o ano, de sorte que, a partir do dia primeiro de janeiro e até o dia trinta e um de dezembro, ele poderia ser considerado um fato gerador pendente.

Em sendo assim, a lei publicada em qualquer dia do ano, até mesmo no final do mês de dezembro, seria aplicável aos rendimentos auferidos durante todo o ano.

3.5.2 A Súmula 584 do STF

O Supremo Tribunal Federal chegou mesmo a sumular sua jurisprudência no sentido de que *ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.* [124]

Essa orientação jurisprudencial mereceu acerba crítica da doutrina. Na verdade, aplicar a lei que entrou em vigor no último dia do ano aos rendimentos auferidos durante todo o ano é indiscutivelmente aplicar a lei retroativamente. Não é razoável admitir-se a ideia de que o fato gerador, enquanto não se completa, pode ser redefinido por lei nova, ainda que apenas em seu aspecto dimensível, vale dizer, nos elementos base de cálculo e alíquota.

O fato gerador já iniciado deve ser alcançado pela lei em vigor quando desde antes do seu início, pois somente assim estará garantida a segurança jurídica.

---

[124] Súmula nº 584 do STF.

3.5.3 Inaplicabilidade da Súmula 584 depois do Advento do CTN

Luciano Amaro foi um dos mais firmes na crítica à Sumula 584 do Supremo Tribunal Federal, ensinando com acerto:

> Em ensaio publicado em 1983 desenvolvemos as razões pelas quais consideramos equivocada a lição tradicional de nossa doutrina e a jurisprudência consagrada na Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal, que entendiam aplicável a lei editada até o final do período da apuração para reger todos os fatos ocorridos, ainda que anteriores à lei.
> Nesse estudo, que traduziu tese que expuséramos e fora aprovada nas XI Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário, realizadas no Rio de Janeiro, em maio de 1983, sustentamos que: a) o princípio da irretroatividade exige lei anterior ao fato gerador, ou seja, lei anterior ao período de formação do fato gerador; b) tratando-se de tributo sujeito à anterioridade, a lei há de preceder o ano em que *ocorram os fatos* (sobre que incida o tributo) e não apenas o exercício de pagamento do tributo. Geraldo Ataliba(que dera seu apoio à tese nas XI Jornadas) e Cléber Giardino defenderam também a necessidade de lei anterior ao prríodo de formação do lucro.
> Só a apressada leitura da Constituição, que vedava a 'cobrança' de tributo no mesmo exercício de sua criação ou aumento, poderia aceitar que bastaria, para respeitar o princípio, que o momento da arrecadação ou pagamento do tributo criado ou aumentado fosse deslocado para o exercício seguinte, podendo ser atingidos os fatos ocorridos no próprio exercício de edição da lei.
> Não tivemos dúvida em sustentar, no referido estudo, que o princípio da anterioridade exige lei prévia em relação ao exercício de *ocorrência dos fatos* que darão origem à obrigação tributária. Henry Tilbery considerou 'ambiciosa' a tese, e Sacha Calmon Navarro Coelho, endossando a conclusão, compreendeu, indulgentemente, nossa verberação contra a Súmula 584.
> Diversos autores, no X Simpósio de Direito Tributário, realizado em São Paulo, em 1986, já endossavam essa posição. Carlos da Rocha Guimarães; Ives Gandra da Silva Martins; Antônio Manoel Gonçalves; José Eduardo Soares de Mello; Waldir Silveira Mello; Ylves José de Miranda Guimarães. Ricardo Mariz de Oliveira, entendendo que a Lei nº 7.450/85 superou o problema, também acolheu a necessidade de a lei preceder o exercício de ocorrência do fato gerador. Hugo de Brito Machado, embora considerasse que a tese encartada na Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal não fosse a melhor, acatava-a porque 'a última palavra é do SUPREMO.' Alguns autores, no mesmo Simpósio, contentavam-se com a precedência da lei em relação ao exercício da arrecadação do Imposto.
> Alberto Xavier, em estudo percuciente, já sustentava que a lei do Imposto de renda não pode retroagir para ser aplicada a fatos anteriores a sua entrada em vigor, mas admitia que o fato gerador pudesse ser secionado, para aplicar imediatamente a lei nova à porção do fato gerador que se implementasse na vigência da lei, o que não implicaria desrespeito à anterioridade, referida ao exercício de *cobrança*. Posteriormente, o jurista passou também a sustentar a tese de que a anterioridade exige não apenas lei anterior ao exercício em que o tributo será arrecadado, mas sim lei anterior ao *exercício de ocorrência dos fatos materiais* que integrem a situação fática tributável.
> A questão, hoje, parece pacificada na doutrina e na prática legislativa, tendo-se sensibilizado, igualmente, a jurisprudência, que mudou o posicionamento estratificado na antiga Súmula 584 do Supremo Tribunal, primeiro para situações nas quais a lei, editada em determinado ano, pretendia sua aplicação a período de apuração *já encerrado* dentro desse ano e, depois, também para as hipóteses em que a lei previu sua aplicação a período que ainda estava em curso no momento de sua edição.

> A conjugação dos princípios da irretroatividade e da anterioridade leva, todavia, em relação aos tributos com fatos geradores periódicos, à inaplicabilidade da lei editada no curso de certo exercício financeiro em todas as seguintes situações: a) fato gerador aperfeiçoado antes da lei; b) fato gerador em curso no momento da edição da lei; c) fato gerador cujo período seja posterior à lei, mas que se inicie no mesmo exercício de edição da lei (hipótese em que a lei não seria retroativa, mas atentaria contra o princípio da anterioridade). [125]

Continuamos a entender que a última palavra em questões dessa ordem é do Supremo Tribunal Federal. Temos, porém, de deixar bem clara a distinção que se há de fazer quando se aprecia uma tese jurídica, entre a postura do jurista, no plano do Direito que deve ser, da postura que o mesmo jurista deve assumir no plano do Direito que é. A decisão de um tribunal de última instância na verdade faz o Direito. Pode-se, é certo, dizer que o fez mal, de forma incorreta; mas não se pode desconhecer a obra produzida pelo tribunal, tendo-a como inexistente.

Não temos dúvida, porém, de que a tese de Luciano Amaro é da maior consistência. Nós a adotamos sem nenhuma restrição. E ressaltamos, mais uma vez, que o amesquinhamento do princípio da irretroatividade da lei em matéria tributária não se limitou ao imposto de renda. Ocorreu também relativamente a outros impostos, sendo exemplo disto o que se deu com o imposto de importação, que estudaremos no capítulo das Agressões aos Direitos Fundamentais do Contribuinte.

3.6 Irretroatividade e Declaração de Inconstitucionalidade

3.6.1 Norma Retroativa e Aplicação Retroativa da Norma

A irretroatividade da lei há de ser questionada em referência a sua aplicação, pois o que na verdade contraria o princípio é a aplicação da lei a fatos que se consumaram antes de sua publicação. Pode ocorrer, porém, que a própria definição da hipótese de incidência da norma colha desde logo um fato que, por suas características, seja identificado desde logo

---

[125] AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 125-130.

como fato ocorrido antes de sua edição. Neste caso a própria edição da lei, e não apenas sua aplicação, poderá ser impugnada em face do princípio da irretroatividade.

O princípio da irretroatividade, portanto, como garantia constitucional, pode ser invocado contra o ato de aplicação de uma lei a fatos consumados antes de sua publicação, e pode ser invocada desde logo contra a própria lei, se nesta é expressa ou implicitamente prevista sua aplicação a fatos do passado. Quando a retroatividade é constatada apenas no ato de aplicação, pois a lei não a estabelece, certamente não haverá necessidade de declaração de inconstitucionalidade da lei. Quando, porém, a retroatividade é constatada no próprio texto da lei, que expressa ou implicitamente determina sua aplicação a fatos anteriores a sua publicação, tem-se de suscitar a inconstitucionalidade da lei, sem o que não se poderá invalidar o ato que a aplica.

Essa distinção é de grande importância em matéria tributária, especialmente em face da possibilidade de se impugnar o ato de aplicação perante a própria Administração, que não pode deixar de aplicar uma lei à consideração de que a mesma é inconstitucional. Assim, se a própria lei determina sua aplicação retroativa, não será útil impugnar-se tal aplicação em face da Administração Tributária, sendo caso de imediato ingresso no Judiciário, a quem cabe declarar a inconstitucionalidade da lei e dessa forma afastar a sua aplicação retroativa. Entretanto, se a lei nada estabelece a respeito de sua aplicação a fatos passados, e tal aplicação acontece, o que se tem é uma aplicação retroativa da norma, feita indevidamente pela autoridade, que a própria Administração pode e deve controlar.

3.6.2 Efeitos Retroativos da Declaração de Inconstitucionalidade

Questão importante no contexto do tema da irretroatividade das leis é a que diz respeito aos efeitos gerais da declaração de inconstitucionalidade. Importante porque nem sempre acontece que tais efeitos sejam favoráveis ao cidadão, especialmente ao contribuinte, e sabemos todos que a supremacia constitucional é uma garantia do cidadão contra o Estado, não sendo razoável admitir-se que a declaração de inconstitucionalidade possa produzir efeito diametralmente oposto.

Em regra a declaração de inconstitucionalidade de uma lei implica afirmar-se sua nulidade, e assim nenhum dos seus efeitos poderia subsistir. Sobre o tema manifesta-se Gilmar Ferreira Mendes:

> O dogma da nulidade da lei inconstitucional pertence à tradição do Direito brasileiro. A teoria da nulidade tem sido sustentada por praticamente todos os nossos importantes constitucionalistas. Fundada na antiga doutrina americana, segundo a qual "the inconstitucional statute is not law at all", significativa parcela da doutrina brasileira posicionou-se em favor da equiparação entre inconstitucionalidade e nulidade. Afirmava-se, em favor dessa tese, que o reconhecimento de qualquer efeito a uma lei inconstitucional importava na suspensão provisória ou parcial da Constituição.
> Assim, julgada procedente a ADI ou improcedente a ADC, ter-se-á uma declaração de nulidade da lei inconstitucional. Eventual decisão de caráter restritivo há de ser expressa, nos termos do art. 27 da Lei nº 9.868/99, como adiante será analisado.[126]

A nosso ver, sempre que da declaração de inconstitucionalidade resultar agravamento da situação do cidadão frente ao Estado, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade não podem retroagir. O destinatário das garantias constitucionais é o povo, que nelas encontra proteção contra o arbítrio estatal. No dizer de Linares Quintana, a Constituição tem por finalidade essencial garantir a liberdade, a dignidade e o bem estar dos homens na sociedade, impondo limitações aos governantes. Em suas palavras: "La finalidad última de la Constitución es asegurar la libertad, la dignidad y el bienestar del hombre en la sociedad, mediante limitaciones a la acción del poder público".[127]

Aliás, a supremacia constitucional, e o controle de constitucionalidade que é seu instrumento de efetividade, constituem direitos fundamentais do cidadão contra o poder. Com apoio na doutrina de eminentes constitucionalistas nacionais e estrangeiros, Ivo Dantas ensina que o controle de constitucionalidade "[...] apresenta-se, em última análise como a garantia maior de defesa da liberdade individual, sabedora de que esta não ficará à mercê dos caprichos e vontade daqueles que, mesmo temporariamente, estão no poder". [128]

Assim, sendo o controle de constitucionalidade das leis e atos normativos do Poder Público, como realmente é, uma garantia dos cidadãos contra os que estão no exercício do poder, não é razoável admitir-se que possa levar a situações nas quais a declaração de

---

[126] MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo/Brasília: Saraiva/IDP, 2007, p. 1181-1182.
[127] QUINTANA, Segundo V. Linares. *Tratado de interpretación constitucional*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1998, p. 430.
[128] DANTAS, Ivo. *O valor da Constituição* – do controle de constitucionalidade como da supralegalidade constitucional. Rio de Janeiro: Renovar, 1996, p. 32.

inconstitucionalidade de uma lei implique flagrante violação do princípio da irretroatividade, uma garantia individual expressamente assegurada pela Constituição.

Especificamente em matéria tributária, o Supremo Tribunal Federal já afirmou que os princípios constitucionais da tributação, como limitações da competência tributária, operam apenas a favor do contribuinte, contra o poder estatal.[129] E neste sentido, aliás, sumulou sua jurisprudência, acentuando que "a garantia da irretroatividade da lei, prevista no art. 5º, XXXVI, da Constituição da República, não é invocável pela entidade estatal que a tenha editado". [130]

A própria supremacia constitucional é garantia do cidadão, contra o Estado, na medida em que é um instrumento que o Direito oferece contra o arbítrio do legislador. São inadmissíveis as teses autoritárias que invocam direitos e garantias constitucionais para favorecer o Estado contra o cidadão. Em apoio a essa tese, existem diversas manifestações do Supremo Tribunal Federal, entre as quais a que foi assim noticiada:

> Enquanto garantia do indivíduo contra o Estado, a regra que assegura a intangibilidade do direito adquirido e do ato jurídico perfeito (CF, art. 5º, XXXVI) não impede o Estado de dispor retroativamente, mediante lei ou simples decreto, em benefício do particular. Com base nesse entendimento, a Turma confirmou acórdão do Tribunal de Justiça do Distrito Federal que, fundado em decreto do Executivo local (Decreto 10.349/87), determinou correção monetária do valor do contrato firmado com a Administração em dezembro de 1986, a despeito da inexistência de cláusula de reajuste. [131]

No mesmo sentido manifestou-se o Plenário da Corte Maior, no acórdão em que apreciou a ADIn 712-2 – DF , rel. Min. Celso de Mello, em cuja ementa está dito, entre outras coisas, que o princípio da irretroatividade da lei tributária deve ser visto como uma garantia constitucional "instituída em favor dos sujeitos passivos da atividade estatal no campo da tributação." E ainda, que se trata, "à semelhança dos demais postulados inscritos no art. 150 da Carta Política, de princípio que – por traduzir limitação ao poder de tributar – é tão-somente oponível pelo contribuinte à ação do Estado."[132]

Em defesa da tese segundo a qual a declaração de inconstitucionalidade implica nulidade da lei, e que daí decorre inevitável efeito retroativo, muitos invocam a autoridade

---

[129] ADIMC 712/DF, DJ de 19/02/93, p.2032.
[130] Supremo Tribunal Federal, Súmula nº 654.
[131] STF, RE 184.099-DF, rel. Min. Octavio Gallotti, julgado em 10.12.96, Informativo STF nº 57.
[132] DJ de 19.02.93, Ementário nº 1692 – 2.

Hans Kelsen, afirmando que para este a lei inconstitucional é lei inexistente. Sobre o tema já escrevemos: [133]

> A doutrina de Hans Kelsen tem sido invocada por alguns adeptos da postura que preconiza efeitos retroativos da decisão que declara a inconstitucionalidade de lei ou outro ato normativo em sede de controle concentrado. Colhe-se isoladamente a afirmação do Mestre de Viena, segundo a qual uma lei dita inconstitucional "não é sequer uma lei, porque não é juridicamente existente e, portanto, não é possível acerca dela qualquer afirmação jurídica".[134] O equívoco, porém, é evidente. Na verdade, segundo Kelsen, a afirmação de que uma lei é inconstitucional é contraditória porque todas as leis devem ser de conformidade com a Constituição. Entretanto, Kelsen explica que a afirmação de que uma lei é inconstitucional significa dizer que a lei assim qualificada "pode ser revogada não só pelo processo usual, quer dizer, por uma outra lei, segundo o princípio *lex posterior derogat priori*, mas também de um processo especial, previsto pela Constituição. Enquanto, porém, não for revogada, tem de ser considerada válida; e, enquanto for válida, não pode ser inconstitucional.
> Realmente, a doutrina de Kelsen é a que melhor explica o controle concentrado de constitucionalidade, atribuindo à declaração de inconstitucionalidade, nesse campo, efeitos de verdadeira produção normativa, que se operam para todos e para o futuro, como em princípio deve ocorrer com toda norma jurídica. Por isto é que no dizer de SPISSO "el efecto *erga omnes* de las sentencias anulatorias de las leys, residuo de su concecpción como decisión legislativa, les da a tales sistemas estrechas vinculaciones com el modelo kelseniano" [135].

A doutrina estrangeira orienta-se no sentido de que os efeitos gerais da declaração de inconstitucionalidade em controle direto não equivalem aos efeitos da nulidade. Paulo Bonavides, o grande expoente da doutrina do Direito Constitucional no Brasil, examina com propriedade a doutrina do controle de constitucionalidade e se manifesta decididamente contrário à aplicação pura e simples da doutrina das nulidades no campo do controle concentrado de constitucionalidade, e preconiza a atribuição de efeitos *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade neste proferida. Em suas palavras:

> Não se contraponha que as considerações copiosamente expendidas acerca dessa nova direção jurisprudencial se prendem a sistemas jurídicos diferentes, ao direito de outros países e que são de todo inúteis para a nossa ordem de instituições. A uma assertiva desse jaez, notoriamente inane e descabida, basta, para desvanecê-la, não perder de memória que todo o Direito Constitucional brasileiro durante a Primeira República evolveu doutrinariamente atado a clássicos do direito público norte-americano e a juizes célebres da Suprema Corte dos Estados Unidos, cujas lições sobre "judicial control", por exemplo, foram aqui acolhidas em razões forenses, arestos, artigos de doutrina, bem como a inumeráveis publicações que opulentaram nossas letras jurídicas. [136]

---

[133] MACHADO, Hugo de Brito. Declaração de inconstitucionalidade e direito intertemporal. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, São Paulo, n. 57, 2000, p. 76.
[134] KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 3. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1974, p. 367.
[135] SPISSO, Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1993, p. 338.
[136] BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 309.

Não podemos deixar de considerar que a declaração de inconstitucionalidade, embora produza, em regra, efeitos favoráveis ao contribuinte, nem sempre isto acontece. Conhecemos caso concreto com o qual podemos demonstrar o absurdo que resulta da atribuição de efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade de lei. É o caso da contribuição de seguridade social das empresas agroindustriais.

A contribuição de seguridade social para as empresas do setor rural foi fixada em dois e meio por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção.[137] Ocorre que algumas empresas dedicadas à produção rural não comercializam os seus produtos em estado natural, mas industrializados. Exercem atividade rural, e também atividade industrial, de sorte que em relação a estas, fez-se necessária norma específica, para evitar um tratamento injusto que, em alguns casos, poderia levar a empresa a cindir-se, ficando uma pessoa jurídica a cuidar exclusivamente da atividade rural e outra a cuidar da atividade industrial.

Por isto o legislador produziu norma determinando que o critério de determinação daquelas contribuições, estabelecido para as empresas rurais, aplica-se às pessoas jurídicas que se dediquem à produção agroindustrial, quanto à folha de salários de sua parte agrícola, mediante o pagamento da contribuição prevista neste artigo, a ser calculada sobre o valor estimado da produção agrícola própria, considerado o preço de mercado.

Este, aliás, era o entendimento já fixado pela jurisprudência.

Consubstanciado em lei, foi esta atacada por ação declaratória de inconstitucionalidade, promovida no interesse de agroindústrias que vinham sendo derrotadas no Judiciário com a pretensão de pagar suas contribuições sobre a folha de salários, porque em razão de processos automatizados de produção, como era o caso dos criadores de frangos, tinham verba salarial muito baixa em relação ao volume da produção.

Declarada a inconstitucionalidade do § 2º, do art. 25, da Lei nº 8.870/94, restou questão de saber como fica o regime jurídico da contribuição das agroindústrias para a Seguridade Social, e o INSS então passou a exigir que elas recolhessem suas contribuições, relativas aos cinco anos anteriores à decisão do Supremo Tribunal Federal, calculadas sobre as folhas de salários.

---

[137] Art. 22, da Lei nº 8.212/91, com redação que lhe deu o art. 25º, da Lei nº 8.870/94.

Para as empresas com folha de salário diminuta em comparação com o valor da produção não há problema algum. A retroatividade dos efeitos da decisão que declarou a inconstitucionalidade é indiscutível, entretanto, para as empresas com folha de salário de valor elevado, a exigência de contribuição calculada sobre esta implica verdadeiro aumento do tributo com efeito retroativo, o que inegavelmente constitui verdadeiro absurdo.

Tanto a doutrina quanto a jurisprudência manifestam-se sobre o efeito da decisão que declara a inconstitucionalidade de lei ou de outro ato normativo, sem estabelecer qualquer distinção entre efeitos favoráveis e efeitos desfavoráveis aos cidadãos. Mesmo os que preconizam que o efeito retroativo da decisão deve ser expressamente determinado pela Corte Maior, o que é absolutamente correto, não avançam na motivação dessa tese, nem apontam o critério a ser seguido na determinação desse efeito retroativo.

Sylvio Motta e William Douglas consideram, com razão, ter a decisão que declara a inconstitucionalidade o efeito de revogar a lei declarada inconstitucional.[138] Asseveram, com propriedade, que o Supremo Tribunal Federal funciona "como verdadeiro legislador atípico negativo. Legislador em virtude da própria natureza do controle abstrato. Atípico porque sua função típica é judicante. Negativo uma vez que a decisão que julga procedente o pedido em uma ação direta de inconstitucionalidade prova efeitos revogativos no objeto da ação." [139] Manifestam-se coerentemente no sentido da conveniência de que o Supremo torne expresso o seu efeito retroativo. Não chegam a dizer, contudo, em que casos esse efeito retroativo é possível. Limitam-se a mencionar manifestações no sentido de que não deve ser tolerado qualquer efeito da lei declarada inconstitucional, deixando entender-se que a decisão que declara a inconstitucionalidade deve ter mesmo, em princípio, efeito retroativo. Em suas palavras:

> Ao proferir decisão em ação de inconstitucionalidade, o ideal é que o Supremo torne expresso o seu efeito retroativo (que é o que se espera, em regra) à conta de sua discrição e prudência. Os Autores, contudo, têm para si que é temerário deixar que a norma inconstitucional tenha alguma validade. Como já foi dito por membro daquela Corte Excelsa, sempre que o Judiciário tolera um excesso do Executivo, segue-se de imediato um abuso. [140]

Talvez porque as leis inconstitucionais geralmente prejudicam o cidadão, e só muito excepcionalmente o favorecem contra o Estado, os que examinam a questão dos efeitos da

---

[138] MOTTA, Sylvio; DOUGLAS, William. *Direito Constitucional*. 6. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2000, p. 368.
[139] Ibid., p. 44.
[140] Ibid., loc. cit.

decisão que declara a inconstitucionalidade de leis ou outros atos normativos afirmam que tais efeitos se produzem *ex tunc*.

Mesmo os que admitem poder o Supremo Tribunal Federal limitar esses efeitos, e até negar efeitos retroativos, não se reportam ao critério essencial que para tanto deve ser seguido. Não se reportam à distinção entre a inconstitucionalidade cuja declaração beneficia o cidadão, e aquela que o prejudica em benefício do Estado. Esta, porém, é uma distinção que se impõe, se levarmos em conta que o Direito deve ser considerado um instrumento da realização dos grandes valores da humanidade e que, entre estes, se destaca como um dos mais importantes, a segurança jurídica.

Em síntese, temos como indiscutíveis duas premissas para firmar nossa conclusão quanto aos efeitos, no tempo, da declaração de inconstitucionalidade da lei tributária no controle concentrado. Primeira, a de que a responsabilidade pela produção de lei inconstitucional cabe sempre ao Poder Público. Segunda, a de que a supremacia constitucional constitui uma garantia do cidadão contribuinte contra o Estado. E nos parece que, em face dessas premissas, se chega inevitavelmente à conclusão de que os efeitos da decisão que, no controle concentrado, declara a inconstitucionalidade de lei tributária, devem retroagir sempre quando sejam favoráveis ao contribuinte, e não podem retroagir nunca em detrimento deste.

3.7 O Princípio da Irretroatividade e a Lei Interpretativa

3.7.1 Importância do Tema

No contexto dos direitos fundamentais do contribuinte, e de modo especial no que concerne ao princípio da irretroatividade, a questão da lei interpretativa é de enorme importância, tanto porque existe no Código Tributário Nacional dispositivo que admite expressamente a lei interpretativa com eficácia retroativa, como porque este já foi expressamente invocado em dispositivo da Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, de enorme repercussão prática na relação tributária.

Não se trata, portanto, de um tema de interesse apenas nem predominantemente acadêmico. Pelo contrário, trata-se de tema de inegável interesse acadêmico, mas, igualmente, de enorme interesse prático, embora a questão suscitada pela Lei Complementar 118/2005 já esteja praticamente superada.

3.7.2 Lei Interpretativa no CTN e o Prazo para a Repetição do Indébito

O Código Tributário Nacional admite a lei expressamente interpretativa e a ela atribui efeito retroativo, quando estabelece:

> Art. 106. A lei aplica-se ao ato ou fato pretérito:
> I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

Como se vê, o Código admite a existência de lei expressamente interpretativa e sua aplicação retroativa. E este foi o caminho utilizado pela Fazenda Nacional para atingir o direito de um considerável número de contribuintes à repetição do indébito tributário, reduzindo o prazo para o seu exercício, de sorte a alcançar inclusive ações já em tramitação.

O contribuinte tem direito à restituição total ou parcial no caso de cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido. Isto é o que estabelece o art. 165, inciso I, do Código Tributário Nacional, que em seu art. 168, inciso I, fixa para o exercício desse direito o prazo de cinco anos contados da extinção do crédito tributário.

Depois de intensa controvérsia a respeito da questão de saber a data a partir da qual deve ser contado aquele prazo de cinco anos, o Superior Tribunal de Justiça fixou em sua jurisprudência o entendimento segundo o qual, por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos começa do último dia do prazo do qual dispõe a Administração para proceder à correspondente homologação. Esse, aliás, foi o entendimento que adotamos como juiz do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, onde se tornou pacífico, tal como expresso em julgamento do seu Plenário, que porta a seguinte ementa:

> Tributário. Empréstimo Compulsório. Inocorrência de Prescrição.
> -A exação instituída pelo Decreto nº 2.288/86 configura verdadeiro imposto, sujeitando-se ao regime jurídico dos tributos.
> - O direito de pedir a restituição de tributo pago indevidamente, previsto no art. 165, incisos I e II, do CTN, extingue-se em cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário, nos termos do art. 168, inciso I, do mesmo Código.
> - Em se tratando de tributo lançado por homologação, como é o caso do empréstimo compulsório em questão, a extinção do crédito tributário na data da homologação, e não na data do pagamento. E não havendo homologação expressa, esta se considera realizada tacitamente, pelo decurso do prazo de cinco anos, contados do pagamento. A extinção do direito à restituição, portanto, opera-se nestes casos em dez anos, contados do pagamento.
> - Embargos rejeitados. [141]

Os juízes que inicialmente divergiam modificaram seus entendimentos de sorte que no TRF da 5ª Região passou a ser entendimento unânime o que está expresso na ementa há pouco transcrita, que prevaleceu no Superior Tribunal de Justiça, não obstante tenham sido reformadas as primeiras decisões nas quais o adotamos.

Na prática, como a autoridade geralmente não procede à homologação dos lançamentos, dá-se a homologação tácita pelo decurso do prazo de cinco anos, contado do pagamento do tributo sujeito a essa espécie de lançamento. Assim, em tais casos, o prazo para a propositura da ação de repetição do indébito é dez anos. E não pode ser de outro modo, porque, antes da homologação, não existe crédito tributário, e não se pode, portanto, dizer que ocorreu sua extinção. É um verdadeiro absurdo admitir-se que o crédito tributário se extingue antes de ser constituído.

A Fazenda Nacional, inconformada com esse entendimento que se consolidou no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, cuidou de modificá-lo pela via legislativa, obtendo a aprovação pelo Congresso da Lei Complementar nº 118/2005, que depois de introduzir diversas modificações no Código Tributário Nacional, estabelece:

> Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I, do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida lei.
>
> Art. 4º. Esta lei entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

[141] TRF da 5ª Região, Plenário, EI na REO nº 27.934-RN, rel. Juiz Hugo Machado, julgado no dia 27 de abril de 1994, acórdão publicado na íntegra na Revista de Direito Tributário do TRF da 5ª Região nº 1, Recife, 1998, p. 255-259.

A remissão expressa ao art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, evidencia o propósito da Fazenda Nacional, onde teve origem o anteprojeto da Lei Complementar nº 118/2005, de dar à regra do seu art. 3º eficácia retroativa, e assim atingir o direito dos contribuintes que já haviam feito pagamentos indevidos, inclusive daqueles que já haviam promovido ação de repetição. Não existisse tal propósito, a Lei Complementar nº 118/2005 poderia ter simplesmente alterado o inciso I, do art. 168, do Código Tributário Nacional, dando-lhe a seguinte redação: "I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data do pagamento indevido".

A fórmula adotada pela Lei Complementar nº 118, no que concerne à alteração do prazo para o pedido de restituição de tributo pago indevidamente, ensejou significativo aumento de trabalho para o Judiciário, especialmente para o Superior Tribunal de Justiça, e confirma de modo eloquente que a Fazenda Nacional, onde teve origem o anteprojeto da referida lei complementar, realmente não tem o menor interesse no aperfeiçoamento da ordem jurídica, nem o menor respeito pelos direitos do contribuinte.

3.7.3 Reflexões sobre a Lei Interpretativa em Matéria Tributária

Examinando as manifestações doutrinárias sobre o assunto, vê-se que a questão da denominada *lei interpretativa* não é simples. Se por um lado se pode admitir, em tese, uma lei meramente interpretativa, que não cria norma nova, por outro lado, na prática, é difícil admitir-se que mesmo assim ela seria útil. Se tudo o que está contido na lei interpretativa já estava na lei interpretada, o tributo já poderia ser regularmente cobrado em face da primeira. Se tal possibilidade não existia e passou a existir com a lei interpretativa, é difícil de se admitir que o conteúdo desta não seja de algum modo diverso do teor da lei interpretada e, portanto, inovador.

A questão realmente está na retroatividade. Lei interpretativa apenas para esclarecer a partir dela o sentido de lei anterior, ou uma lei nova, é apenas uma questão de técnica legislativa. Chega-se sempre ao mesmo resultado.

Essa postura doutrinária é, sem dúvida, muito consistente e merece todo o respeito. Ela alberga, porém, uma posição extremada, muito rigorosa, no que diz respeito à divisão de poderes entre o Judiciário e o Legislativo, e uma crença de que a interpretação judicial das leis é uniforme. Embora pareça incontestável no plano da lógica formal, pode-se a ela contrapor o argumento de que, não tendo sido declarada a inconstitucionalidade do art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, contra esse dispositivo não pode prevalecer um entendimento doutrinário, por mais respeitável que seja.

É certo que, em vez da afirmação da inconstitucionalidade do art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, que coloca o problema da necessidade de declaração formal pelo Supremo Tribunal Federal, pode-se sustentar que o referido dispositivo não foi recepcionado pela Constituição de 1988. Como se vê, no plano da lógica formal, essa disputa pode ir ainda muito longe.

Contestação mais consistente, porém, da doutrina que nega a possibilidade de leis interpretativas, ou a retroatividade destas por serem interpretativas, e assim nega validade ao inciso I, do art. 106, do Código Tributário Nacional, pode ser feita com o argumento de que ela se afasta da realidade e a pretexto de prestigiar a segurança jurídica atinge em cheio outro dos dois valores mais importantes que ao Direito cumpre preservar, vale dizer, o valor justiça que se manifesta na isonomia.

Com efeito, a referida doutrina afasta-se da realidade, porque não existe em nosso ordenamento jurídico essa divisão completa das funções legislativa e jurisdicional, nem é uniforme a interpretação da lei pelo Judiciário. Muito pelo contrário, em nosso ordenamento jurídico existem inúmeras interpenetrações nas funções dos três poderes, o que é considerado salutar na estruturação do Estado. E a aplicação judicial da lei demonstra que o sentido desta realmente está, em muitos casos, a exigir a edição de lei nova esclarecedora do sentido da anterior.

É claro que se pode considerar natural a divergência entre os juízes. Talvez por isto, aliás, muitos são contra a instituição de súmulas vinculantes com as quais o próprio Poder Judiciário tentaria reduzi-las. Não se pode, todavia, negar que o fato de muitas questões iguais serem objeto de decisões judiciais diversas pode albergar lesão grave ao princípio da isonomia, que realiza o valor *justiça*, tal como o princípio da irretroatividade das leis realiza o valor *segurança*.

É razoável, portanto, admitir-se que o legislador, uma vez instaurada a divergência a respeito da interpretação de uma lei, possa editar uma lei nova com o objetivo de esclarecer o sentido e o alcance da lei anterior, aplicando-se o entendimento consagrado na lei nova para a solução dos casos ocorridos desde o início da vigência da lei interpretada. Com isto se evitariam os longos e penosos processos judiciários, que se arrastam por muitos e muitos anos, envolvendo inclusive ações rescisórias com os quais as partes buscam o tratamento isonômico.

Em face do que se pode observar na aplicação das leis pelos tribunais, talvez possamos chegar à conclusão de que o mal decorrente de se admitir a retroatividade das leis interpretativas não é maior do que o decorrente do trânsito em julgado de decisões judiciais divergentes em face de situações idênticas nas quais se aplica a mesma lei.

Não estamos afirmando que o uso da lei interpretativa será capaz de evitar inteiramente essas lesões à isonomia, mas nos parece que ela pode reduzir significativamente tais ocorrências.

Por tais razões, entendemos que a questão da existência da denominada lei interpretativa deve ser objeto de profunda meditação do jurista, que não deve rejeitá-la apenas com fundamento na lógica formal. Afinal, a possível lesão ao princípio da segurança jurídica que a sua retroatividade pode ocasionar poderá ser compensada com a realização do princípio da isonomia, que o seu emprego adequado pode proporcionar.

4 Direitos Fundamentais Inerentes à Justiça

4.1 Justiça como Valor Essencial no Direito

Ao tratar dos direitos fundamentais inerentes à segurança já nos reportamos a manifestações autorizadas afirmativas de que segurança e justiça são dois valores essenciais na ideia de Direito. Radbruch resume o seu pensamento “dizendo que os elementos

universalmente válidos da ideia de direito são só a *justiça* e a *segurança*." [142] Larenz, por seu turno, ensina que "A la larga la paz jurídica no está asegurada, se el ordenamiento que subyace a ella es injusto y se siente como tal cada vez más." [143] E nessa mesma linha, o Professor Arnaldo Vasconcelos acentua que: "Sem ordem não há como fazer justiça, e sem justiça não há como manter a ordem." [144]

Definir é uma tarefa difícil e definir *justiça* é praticamente impossível. Seguramente, porém, todos temos um sentimento de justiça, que até certo ponto se confunde com a ideia de igualdade. Não de igualdade matemática, absoluta entre os homens, mas de igualdade proporcionalidade, pois, nas palavras de Léon Duguit,

> [...] l'égalité véritable, celle qui consiste, suivant une vieille formule, à traiter également les choses égales et inégalement les choses inégales. L' égalité absolue, mathématique des hommes, comprise à la manière de 1793, est, on l'a dit très justement, le paradoxe de l'égalité; elle aboutit, en réalité, à l'inégalité.[145]

A verdadeira igualdade consiste precisamente em tratar desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades. É o sábio ensinamento de Duguit, reproduzindo pensamento de Aristóteles e divulgado no Brasil por Rui Barbosa, nestes termos:

> A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem. [146]

Neste sentido é que consideramos a igualdade como forma de realização do valor justiça, que participa da própria essência do Direito.

---

[142] RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do Direito*. Tradução de L. Cabral de Moncada. 5. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1974, p. 162.
[143] LARENZ, Karl. *Derecho justo* – fundamentos de ética jurídica. Tradução de Luís Diez Picazo. Madrid: Civitas, 1993, p. 51-52.
[144] VASCONCELOS, Arnaldo. *Teoria da norma nurídica*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 11.
[145] DUGUIT, Léon. *Traité de Droit Constitutionnel*. 30. éd. Paris: Fontemoing, 1930, v.III, p. 629.
[146] BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1949, p. 33-34.

4.2 Justiça e Isonomia na Relação Tributária

Qualquer estudo sério a respeito do princípio da isonomia chega sempre à conclusão inevitável: em última análise, a lei é contrária à isonomia quando o critério de discriminação utilizado seja injusto. Em outras palavras, isto quer dizer que a lei não isonômica é sempre uma lei *injusta*; lei que não se pode admitir porque a ideia de justiça, que em certo sentido se confunde com a ideia de igualdade, está na essência do Direito. [147]

A justiça, como valor essencial na ideia de Direito, há de estar sempre presente na relação tributária enquanto seja esta uma relação jurídica e não uma relação simplesmente de poder. Assim, podemos dizer que existe um direito fundamental do contribuinte ao tratamento isonômico, que é uma forma de realização do valor *justiça*.

Esse direito ao tratamento isonômico é um típico direito fundamental do contribuinte oponível ao Estado, que deve atendê-lo no exercício de suas três funções, a saber, no exercício da *legislação*, da *administração* e da *jurisdição*.

No exercício da legislação, deve o Estado produzir regras de tributação obedientes ao princípio da isonomia e da capacidade contributiva, como adiante vamos explicar. No exercício da administração, deve o Estado obedecer aos mesmos princípios, em todas as suas atividades como sujeito ativo da relação tributária, especialmente no que diz respeito ao lançamento e à cobrança do tributo. E no exercício da *jurisdição* deve o Estado desenvolver sua atividade obedecendo, também, aos mencionados princípios, especialmente evitando decisões diferentes em face de situações idênticas às quais são aplicáveis as mesmas regras, sejam de direito material atinentes à tributação, sejam de direito processual atinentes aos atos do processo no qual há de ser solucionada a lide.

---

[147] RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do Direito*. Tradução de L. Cabral de Moncada. 5. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1974, p. 88. Nas palavras do eminente jusfilósofo: “Não se trata duna Justiça que se mede pela medida do direito positivo, mas duma Justiça que é, ela, a medida do próprio direito positivo e pela qual este tem de ser aferido.”

4.3 Isonomia e Função Extrafiscal dos Tributos

Há quem sustente ser a isonomia incompatível com a utilização do tributo em sua função extrafiscal. Na verdade, porém, não é assim. O que pode eventualmente lesionar o princípio da isonomia é o uso *indevido* da função extrafiscal.

O tributo, em sua função fiscal ou arrecadatória, deve onerar o contribuinte na proporção de sua capacidade contributiva. A questão que se estabelece, então, consiste em saber se a dimensão da capacidade contributiva deve ser dada pela capacidade econômica, ou patrimonial, ou se é razoável a introdução de outros critérios para a determinação da capacidade contributiva. Ao admitir o uso do tributo com função extrafiscal, estamos admitindo que a determinação da capacidade contributiva deve ser feita por critérios que vão além da simples capacidade econômica, ou patrimonial. Esses critérios devem ser escolhidos de sorte a não haver violação ao princípio da isonomia.

Para quem entende que em matéria tributária a justiça consiste em tratar a todos com absoluta igualdade, tendo-se em vista exclusivamente a riqueza de cada um, o imposto de renda, por exemplo, deve ser pago por todos na exata proporção de seus ganhos. O imposto sobre produtos industrializados deve ter a mesma alíquota para todos os produtos, e assim por diante. A capacidade contributiva deve ser determinada pela capacidade econômica, ou patrimonial, exclusivamente. Por isto mesmo deve ser abandonada inteiramente a denominada função extrafiscal do tributo.

O tributo com função extrafiscal é o instrumento que o Direito oferece para o tratamento desigual de contribuintes que estão em condições desiguais, embora possam ter a mesma capacidade econômica; tratamento desigual que deve ter uma determinada finalidade. Será justo, ou isonômico, se a finalidade for a realização de algo compatível com a ideia de justiça.

4.4 Justiça e Capacidade Contributiva

É indiscutível que a ideia de justiça de certa forma se confunde com a ideia de igualdade assim como é certo também que essas ideias estão encartadas no princípio da capacidade contributiva. Por isto mesmo, Amílcar Falcão afirmou que o princípio da capacidade contributiva "representa a versão, em matéria tributária, do princípio geral da isonomia".[148] Definitivamente, não se pode descartar a ideia segundo a qual a capacidade contributiva é um critério de valoração do princípio da isonomia, e um critério capaz de realizar também o princípio da Justiça.

Por isto mesmo, Moschetti formula uma distinção entre capacidade contributiva e capacidade econômica. Para ele, a capacidade econômica é apenas uma condição necessária para a existência de capacidade contributiva, pois esta é a capacidade econômica qualificada por um dever de solidariedade, quer dizer, por um dever orientado e caracterizado por um prevalecente interesse coletivo, não se podendo considerar a riqueza do indivíduo separadamente das exigências coletivas. Assim, se, por exemplo, em face de uma exigência do desenvolvimento econômico conforme as normas e princípios da Constituição, uma determinada fonte patrimonial não deve ser gravada em certa região durante um dado período, falta a ela o elemento qualificador da capacidade contributiva: a aptidão para realizar o interesse público. Mais ainda, precisamente para realizar tal interesse, essa fonte não pode ser considerada manifestação de capacidade contributiva.[149]

Maffezzoni, por seu turno, sustenta que a capacidade contributiva não pode ser identificada na pura e simples capacidade econômica do sujeito passivo da tributação. Para ele é problemática a determinação da capacidade econômica, tanto porque é impreciso o conceito de renda, como porque a capacidade econômica não pode ser dimensionada apenas pela renda, seja qual for a noção desta que se tenha adotado. A capacidade contributiva, no seu

---

[148] FALCÃO, Amilcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p.68.
[149] MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidade contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p.279.

entender, há de envolver fato indicativo do gozo de vantagens decorrentes dos serviços públicos. [150]

Com toda razão, como se vê, já em livro publicado em 1955, escreveu Baleeiro: “na consciência contemporânea de todos os povos civilizados, a justiça do imposto confunde-se com a adequação dêste ao princípio da capacidade contributiva”. [151]

Chega-se, assim, como demonstrado está, à inexorável conclusão de que a isonomia, também no Direito Tributário, confunde-se com a idéia de justiça. Assim, chega-se também à conclusão de que o juiz pode, e mais do que isto, o juiz deve deixar de aplicar a lei tributária injusta, como lei inconstitucional.

4.5 Tributos sobre o Patrimônio e a Renda

O patrimônio e a renda são as mais eloquentes expressões da capacidade contributiva, se entendermos que esta deve ser dimensionada apenas pela riqueza. O patrimônio é a expressão estática, enquanto a renda é a expressão dinâmica da riqueza, de sorte que se esta é considerada o mais adequado indicador da capacidade contributiva certamente os tributos sobre o patrimônio e a renda são os que melhor realizam o princípio da capacidade contributiva.

Se entendermos, porém, que a capacidade contributiva não se confunde com a capacidade econômica, e assim admitirmos na definição daquela a utilização de outros elementos além da riqueza, certamente admitiremos fórmulas como, por exemplo, a das alíquotas progressivas na tributação do patrimônio e da renda; e da seletividade na tributação sobre o consumo.

---

[150] MAFFEZZONI, Federico. *Il principio di capacità contributiva nel Diritto Finanziario.* Torino: UTET, 1970, p.28-34.
[151] BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças.* Rio de Janeiro: Forense, 1955, v. I, p.383.

4.6 Progressividade e Utilidade Marginal da Renda

Existem grandes controvérsias em torno da progressividade como fórmula capaz de promover a mais adequada realização do princípio da capacidade contributiva no que concerne aos impostos sobre o patrimônio e a renda; controvérsias que devemos encarar com naturalidade, porque as divergências de opiniões decorrem da diversidade mesma dos homens, que os impede de ter convicções iguais.

Repita-se que, segundo Radbruch, Goethe, em carta a Reinnar, depois da leitura duma história comparada dos sistemas filosóficos, admitiu ser impossível criar nos homens convicções uniformes, e concluiu que se chegarmos a saber de que lado estamos já conseguimos bastante. [152]

Por isto mesmo, na controvérsia a respeito da progressividade dos impostos nos limitamos a dizer de que lado estamos. Somos favoráveis à progressividade, haja vista o que os economistas denominam *utilidade marginal da renda*, mas a progressividade deve ser adequada, com faixas correspondentes a riqueza que justifique a progressividade das alíquotas respectivas.

A utilidade marginal é objeto de registro de Luiz Souza Gomes com as seguintes palavras: “este conceito se baseia no pressuposto de que as necessidades do homem admitem uma saturação gradual, e à medida que aumenta a quantidade de bens, diminui a satisfação que proporcionam”. [153]

A utilidade do dinheiro para o atendimento das necessidades das pessoas vai diminuindo à medida que aumenta a renda de cada uma. Para quem ganha dois mil reais por mês, e recebe um aumento de dez por cento, passando a receber duzentos reais a mais, esses duzentos reais do aumento são muito mais úteis do que seriam os dois mil reais do aumento de dez por cento para quem ganha vinte mil reais por mês. Pela mesma razão, se pode dizer que se a capacidade contributiva de quem ganha dois mil reais é de dez por cento, a capacidade contributiva de quem ganha vinte mil reais é maior do que dez por cento, e assim por diante. Em outras palavras, na medida em que aumenta a renda, ou a riqueza, a

[152] RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do Direito*. Tradução de L. Cabral de Moncada. 5. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1974, p. 59.
[153] GOMES, Luiz Souza Gomes. *Dicionário econômico e financeiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, [s/d], p. 225.

capacidade contributiva das pessoas aumenta em porcentagem maior do que a porcentagem de aumento de suas rendas, ou riquezas.

Essa ideia já era exposta, há séculos, por Montesquieu, que ensinava:

> No imposto sobre a pessoa, a proporção injusta seria a que seguisse exatamente a proporção dos bens. Em Atenas, haviam repartido os cidadãos em quatro classes. Aqueles que tiravam de seus bens quinhentas medidas de frutas líquidas ou secas pagavam ao público um talento; aqueles que tiravam trezentas medidas pagavam meio talento; aqueles que tinham duzentas medidas pagavam dez minas, ou a sexta parte de um talento; os da quarta classe não pagavam nada. A taxa era justa embora não fosse proporcional; se não seguia a proporção dos bens, seguia a proporção das necessidades. Julgou-se que todos tinham um necessário físico igual; que esse necessário físico não devia ser taxado; que o útil vinha em seguida e devia ser taxado, mas menos do que o supérfluo; que o tamanho da taxa sobre o supérfluo impedia o supérfluo. [154]

Embora a teoria da utilidade marginal da renda justifique de maneira mais adequada a progressividade para os impostos diretos, especialmente os impostos que incidem sobre o patrimônio e sobre a renda, certo é que a progressividade também pode ser aplicada, em certos casos, a impostos sobre o consumo.

4.7 Tributos sobre o Consumo

Nada impede que os impostos incidentes sobre a produção e a circulação de bens, como o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, e o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de transportes interestaduais e de comunicações – ICMS que, a rigor, são impostos sobre o consumo, em alguns casos sejam calculados com alíquotas progressivas; não em razão do valor das operações de circulação desses bens, mas em razão do valor unitário de cada um deles.

É certo que a progressividade, se utilizada para todos os bens e serviços tributáveis, certamente tornaria muito complexa a legislação e muito difícil a administração desses impostos. Poderia, entretanto, ser utilizada ao menos para os bens com unidades de maior porte, como os automóveis e muitos eletrodomésticos, por exemplo. Assim, um automóvel com valor de até tantos mil reais poderia ter, não apenas para o IPI mas também para o ICMS,

[154] MONTESQUIEU. *O espírito das leis*. Tradução de Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1993, p. 232.

alíquota menor do que o automóvel de luxo de valor superior a cinquenta mil reais, por exemplo. O mesmo poderia ocorrer com um televisor, uma geladeira, e assim por diante. Quem adquirisse um bem mais modesto seria alvo de um ônus tributário menor. Isto seria, indiscutivelmente, uma forma de aplicação do princípio da capacidade contributiva em relação aos impostos sobre o consumo.

Outra forma de aplicar o princípio da capacidade contributiva aos impostos sobre o consumo consiste em utilizar alíquotas seletivas, em função da essencialidade dos produtos, como determina a vigente Constituição Federal para o IPI, e faculta para o ICMS.

Realmente, é indiscutível que tem maior capacidade contributiva quem consome certos produtos, sofisticados e caros, do que quem consome produtos mais populares e baratos.

4.8 Contribuintes de Direito e de Fato

A questão dos direitos fundamentais do contribuinte inerentes à justiça nos impõe, especialmente no que diz respeito aos impostos sobre a produção e o consumo, ordinariamente classificados como impostos indiretos, especial atenção para a distinção entre o contribuinte *de direito* e o contribuinte *de fato*. O primeiro é aquele que mantém relação jurídica formal com a Fazenda Pública, e em função desta tem o dever jurídico de recolher o imposto, e o segundo é aquele que não tem relação jurídica formal com a Fazenda Pública, mas, por circunstâncias de ordem econômica, quase sempre suporta o ônus respectivo. É que em relação a esses impostos a capacidade contributiva a ser considerada é a do contribuinte de fato, e não do contribuinte de direito.

Realmente, pouco importa se o produtor de automóveis é uma grande empresa com capacidade contributiva muito elevada. Os automóveis que ela produz, se são destinados a adquirentes de menor capacidade contributiva, devem sofrer a incidência tanto do IPI como do ICMS, com alíquotas menores do que as aplicáveis no cálculo do imposto incidente sobre automóveis de luxo, destinados a adquirentes de elevada capacidade contributiva.

5 Efetividade dos Direitos Fundamentais

5.1 Direitos Fundamentais e o Estado de Direito

Para que os direitos fundamentais sejam efetivos é indispensável que estejam assegurados por um Estado de Direito, no sentido de Estado no qual os órgãos que exercitam o poder estão estruturados de tal sorte que se faz viável a realização dos direitos, inclusive contra o próprio Estado. Assim, não basta que os direitos fundamentais estejam previstos na Constituição. É preciso que na Constituição existam as condições essenciais para que o Estado seja efetivamente um Estado de Direito.

Há, é certo, quem sustente que todo Estado é Estado de Direito, no sentido de que de algum modo se submete ao Direito porque age segundo fórmulas jurídicas e de algum modo realiza uma ideia de Direito, ainda que essa ideia seja questionável.

Jorge Miranda assevera, com razão:

> Estado de Direito não equivale a Estado sujeito ao Direito porque não há Estado sem sujeição ao Direito no duplo sentido de Estado que age segundo processos jurídicos e que realiza uma idéia de Direito, seja ela qual for. Estado de Direito só existe quando esses processos se encontram diferenciados por diversos órgãos, de harmonia com um princípio de divisão do poder, e quanto o Estado aceita a sua subordinação a critérios materiais que o transcendem; só existe quando se dá limitação material do poder político; e esta equivale a salvaguarda dos direitos fundamentais da pessoa humana. [155]

Segundo o ilustre constitucionalista português, são indispensáveis para a configuração de um Estado de Direito os seguintes requisitos:

> a) A definição rigorosa e a garantia efectiva, no mínimo, dos direitos à vida e à integridade pessoal, da liberdade física e da segurança individual, da liberdade de consciência e religião, bem como da regra da igualdade jurídica entre as pessoas;
> b) A pluralidade de órgãos governativos, independentes ou interdependentes quanto à sua subsistência, e com funções distintas, competindo, nomeadamente, ao Parlamento o primado da função legislativa;
> c) A reserva da função jurisdicional aos tribunais, independentes e dotados de garantias de independência dos juízes;
> d) O princípio da constitucionalidade, com fiscalização de preferência jurisdicional, da conformidade das leis com a Constituição;

[155] MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. Coimbra: Coimbra Editora, 1988, tomo IV, p. 177.

> e) O princípio da legalidade da Administração, com anulação contenciosa dos regulamentos e actos administrativos ilegais;
> f) A responsabilidade do Estado pelos danos causados pelos seus agentes. [156]

Trata-se de lição inteiramente aplicável ao Estado brasileiro.

5.2 Incremento da Efetividade dos Direitos Fundamentais

Não desconhecemos ser o desenvolvimento cultural necessário ao incremento da efetividade da Constituição, e dos direitos fundamentais nela assegurados. Admitimos, todavia, que algumas providências para o aperfeiçoamento de nossas instituições podem ser úteis neste sentido. E entre as providências que preconizamos para o incremento da efetividade dos direitos fundamentais do contribuinte encontram-se algumas alterações em nosso ordenamento jurídico no sentido de assegurar a transparência na relação tributária, especialmente no que concerne aos impostos indiretos; deixar fora de dúvida a responsabilidade pessoal do agente público por danos ao contribuinte, sem prejuízo da responsabilidade objetiva do Estado, e garantir maior independência aos órgãos superiores do Poder Judiciário, para melhorar a qualidade da prestação jurisdicional. Tais providências serão examinadas ao tratarmos da defesa dos direitos fundamentais, mas vamos aqui adiantar algumas ideias.

5.3 Transparência na Relação Tributária

Aspecto de grande relevância no que diz respeito aos direitos fundamentais do contribuinte, em especial aos direitos inerentes à justiça, é o da transparência na relação tributária, hoje praticamente inexistente.

Realmente, hoje a maioria das pessoas não sabe que suporta o ônus dos denominados impostos indiretos, que incidem sobre o consumo. Isto explica a preferência pelos impostos

---

[156] MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. Coimbra: Coimbra Editora, 1988, tomo IV, p. 177-178.

indiretos em todos os países nos quais prevalecem atualmente as ideias do neoliberalismo. Seja pelo efetivo propósito dos governantes de favorecer os muito ricos, que suportam ônus tributário quase nenhum, enquanto os pobres suportam quase inteiramente o peso do Estado.

São necessárias, portanto, modificações na legislação, destinadas a assegurar a transparência na relação tributária, e assim demonstrar que o ônus dos impostos indiretos é a final suportado pelo consumidor.

5.4 Responsabilidade e Efetividade dos Direitos

Como anota Jorge Miranda, a responsabilidade do Estado por danos causados por seus agentes é um requisito indispensável para a formação do Estado de Direito, e a questão é a de saber se tal responsabilidade é suficiente. A experiência demonstra que não. É necessária a responsabilidade pessoal de quem age em nome do Estado. A não ser assim, o agente público continuará agindo de forma irresponsável e por isto mesmo sem nenhum interesse na observância das regras e princípios jurídicos, inclusive daqueles que consubstanciam os direitos fundamentais do contribuinte.

Acreditamos que a responsabilização pessoal do agente público, especialmente do agente administrativo, é um excelente instrumento para a construção do Estado Democrático de Direito. Por isto mesmo a colocamos, ao lado de providências destinadas a tornar efetivo o direito à jurisdição, como os meios mais adequados de defesa dos direitos fundamentais do contribuinte, assunto do qual cuidaremos adiante.

No Superior Tribunal de Justiça, a jurisprudência admite a responsabilidade pessoal do agente público. [157] No Supremo Tribunal Federal, a jurisprudência também vinha admitindo a responsabilidade pessoal do agente público, mas registramos decisão recente que rejeita essa tese. Notamos, todavia, que não se tratava de agente administrativo, mas de agente político, de sorte que ainda resta a possibilidade de vir a ser admitida a relevância da distinção, para esse efeito, entre uma e a outra espécie de agente público, e admitida a responsabilidade pessoal do

[157] STJ, 4ª Turma, REsp 731.746 - SE, relator Ministro Luis Felipe Salomão, julgado em 05.08.2008, Portal do Superior Tribunal de Justiça, sala de notícias, dia 15/08/2008.

agente administrativo, que a rigor é a mais importante na preservação dos direitos fundamentais do contribuinte.

5.5 Efetiva Independência dos Órgãos Superiores da Jurisdição

Nenhum direito será efetivo, especialmente nas relações entre o cidadão contribuinte e o Estado, sempre ávido pelos recursos financeiros, se não houver razoável independência dos órgãos superiores da atividade jurisdicional. O cidadão contribuinte poderá ter os seus direitos reconhecidos em instâncias inferiores, mas a Fazenda Pública tem sempre maior chance de vitória nos tribunais de última instância e em especial no Supremo Tribunal Federal, que diz a última palavra sobre todas as questões jurídicas, especialmente em matéria constitucional.

Daí por que Paulo Bonavides invoca a doutrina de Hans Huber, afirmando "que o juiz constitucional, tendo por incumbência proteger os direitos fundamentais, faz da concretização uma tarefa essencial. Concretizar significa, para ele, dilatar os conteúdos constitucionais, exauri-los, aperfeiçoá-los, executando os programas normativos no decurso do tempo e ao compasso das mudanças ocorridas na Sociedade". [158]

A efetiva independência dos órgãos jurisdicionais é um requisito essencial para a construção de um Estado Democrático de Direito, e, entre nós, quanto aos direitos albergados pela relação tributária, infelizmente, essa independência mostra-se ainda muito comprometida, especialmente pela forma de provimento dos cargos nos tribunais superiores, particularmente no Supremo Tribunal Federal. Esse tema também será examinado adiante, na parte deste estudo onde vamos cuidar da *Defesa dos Direitos Fundamentais do Contribuinte*.

Infelizmente, é muito difícil fazer-se com que os juízes não se achem no dever de defender o Estado. Sánchez Serrano, membro do corpo de letrados do Tribunal Constitucional da Espanha, evidencia que o leitor não encontrará em sua obra receituário algum dirigido a facilitar o fortalecimento do poder estatal, que sempre tem gozado e continuará gozando entre nós de excelente saúde. Confessa, porém, que: "por convicción y por oficio – funcionario

---

[158] BONAVIDES, Paulo. *Direito Constitucional*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 606.

múltiple estatal soy – me preocupa, sí, y procuro defender el Estado al que sirvo y que asegura incluso mi subsistencia". [159]

Quem tenha vivência em questões tributárias pode perceber que alguns juízes talvez exagerem nessa preocupação e nessa defesa do Estado; e que assim talvez não consigam manter a imparcialidade quando julgam questões nas quais o Estado é parte.

Por outro lado, a forma de provimento dos cargos de membros dos tribunais, especialmente do Supremo Tribunal Federal, talvez exerça influência na mente do julgador de questões tributárias. Talvez pensem que um juiz imparcial, quer dizer, um juiz que não se preocupa com os interesses fazendários, dificilmente será agraciado pelo Chefe do Poder Executivo com a desejada nomeação.

Apesar de tudo, porém, a maioria dos juízes brasileiros decide bem as questões tributárias, fazendo com que valha a pena invocar o direito à jurisdição em nosso País. O Poder Judiciário funciona como um grande limitador do arbítrio estatal nessa área. Por isto mesmo, é crescente a importância do estudo do Direito Tributário, para que se possa invocar o direito à jurisdição com sólidos fundamentos. Na verdade o direito à jurisdição efetiva,vale dizer, a uma jurisdição prestada por juízes independentes, é a mais fundamental de todas as garantias constitucionais. Podemos até dizer, sem nenhum exagero, que o direito à jurisdição efetiva é o direito de ter direito. Sem uma jurisdição efetiva as diversas normas do sistema jurídico não passam de simples manifestações da retórica.

[159] SERRANO, Luiz Sánchez. *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*. Madrid: Marcial Pons, 1997, p. 20.

Capítulo II

AGRESSÕES AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE

1 Considerações Iniciais

Os direitos fundamentais do contribuinte, ainda que expressamente assegurados pela Constituição, sofrem constantemente flagrantes agressões praticadas pela Fazenda Pública, em seus diversos setores. Existe enorme distância entre o que está na Constituição e o que na vida diária podemos observar nas relações de tributação. Talvez por isto mesmo Klaus Tipke tenha afirmado que "Brasil se cuenta entre aquellos países cuya realidad difiere claramente de su Constitución".

[160]

O Estado, de um modo geral, por ser titular de poder, talvez o maior do planeta, foge das limitações que o Direito estabelece, desrespeitando as pessoas com as quais se relaciona. Dando seu testemunho quanto a essa inadmissível postura do Estado, Celso Antônio Bandeira de Mello, um dos maiores administrativistas que conhecemos, acentua:

> O Estado brasileiro é um bandido. O Estado brasileiro não tem o menor respeito pela outra parte, pelo cidadão. O Estado brasileiro atua com deslealdade e com má-fé, violando um dos primeiros e mais elementares princípios do Direito, que é o princípio da lealdade e da boa fé. O Direito abomina a má-fé. [161]

Em relação a outros atos administrativos, atos não relacionados à tributação, também acontecem práticas arbitrárias, muita vez apoiadas em conceitos, princípios, ou regras que existem em outros sistemas, mas não são adequados ao nosso. Neste sentido, temos o testemunho de Gasparini:

---

[160] TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Tradução de Pedro Herrera Molina. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2002, p. 59.

[161] Palestra proferida no IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário, in Revista de Direito Tributário nº 67, São Paulo, Malheiros, p. 55 (apud MATOS, Aroldo Gomes de Matos. Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário. *Dialética/ICET* (Instituto Cearense de Estudos Tributários), São Paulo/Fortaleza, 1999, p. 48).

> Ademais, o acolhimento e a aplicação de institutos, regras, princípios e conceitos existentes em outros sistemas, em quase tudo dessemelhantes dos vigentes entre nós, repercutem nas decisões de nossos Tribunais, e a absorção de certos entendimentos alienígenas, desgarrados de nosso Direito, tem ensejado à Administração Pública a prática de arbitrariedades ao revogar atos de outorga sem considerar os direitos do permissionário e, o que é pior, em muitos casos com o *placet* do Judiciário. [162]

Essa posição do Estado perante o Direito parece existir em todo o mundo. Embora o Estado não tenha necessidade de violar o sistema normativo, porque ele mesmo o faz como lhe é conveniente, certo é que não o respeita, como deveria. Assim é que, nas palavras de Diogo Leite de Campos,

> O Estado credor dos impostos define as receitas que pretende cobrar; cria as leis que considera adequadas àquele fim; modela a relação tributária do modo que lhe parece mais conveniente para obter o seu crédito; e hoje procede ao arrepio das normas legais para obter a cobrança das garantias que pretendeu – e que possivelmente, técnicas legislativas pouco cuidadas tornariam de realização incerta.
> Os contribuintes sabem que o Estado é o principal devedor do país; que é um dos que mais demora a cumprir as suas dívidas – sendo, portanto, o que tem um comportamento mais censurável sob o ponto de vista ético-jurídico. [163]

Esse comportamento arbitrário do Estado é uma das causas mais significativas da degradação da relação tributária como relação jurídica. Os contribuintes geralmente têm a sensação de que a lei só vale contra eles, porque o Estado em geral age ilegalmente. E tanto é assim que o Ministro Gomes de Barros, do Superior Tribunal de Justiça, certa vez o disse, sem rodeios, "Se o Governo, que deveria proporcionar-me dignidade e segurança, é o campeão da violência e da indignidade, nada me resta senão imitá-lo. [...] Resultado: apenas os tolos e assalariados pagam impostos". [164]

No dizer de Aliomar Baleeiro,

> O sucesso de qualquer Política Financeira depende muito da atitude psicológica dos contribuintes, segundo sua consciência política, na mais pura acepção desta palavra.
> Os abusos dos legisladores e autoridades fiscais amortecem aquela consciência e levam o espírito do povo a tolerância com os sonegadores e a hostilidades contra o Fisco, que só tem a ganhar com a adesão leal dos cidadãos. [165]

Essa "adesão leal dos cidadãos" infelizmente não acontece porque o Fisco brasileiro segue praticando o arbítrio, em alguns casos com o beneplácito do Poder Judiciário, como será demonstrado com os exemplos que adiante vamos examinar.

---

[162] GASPARINI, Diógenes. *Direito Administrativo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 298.
[163] CAMPOS, Diogo Leite de. O combate à fraude fiscal e o estado de direito em Portugal. *NOMOS* – Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC, Fortaleza, v. II, 2008, p, 109.
[164] Palestra proferida no II Congresso Internacional da Justiça, em Fortaleza, dia 08/12/98, e publicada em THEMIS Revista da Esmec, v. 2, n. 2, de 1999, p. 79-99.
[165] BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 876.

Na relação de tributação, a Fazenda Pública é quem mais viola a Constituição e as leis. Isto é o que temos observado em mais de quarenta anos de prática profissional, e que nos motivou à elaboração desta tese, na qual vamos demonstrar de forma completa e objetiva essa atitude de desrespeito aos direitos fundamentais do contribuinte, frequentemente assumida pelo fisco.

No âmbito da tributação, tanto no que diz respeito aos princípios que apontam para uma tributação justa, como o princípio da capacidade contributiva, como no que diz respeito aos princípios tendentes à realização dos valores da segurança, como o princípio da legalidade e da anterioridade da lei tributária, muitas são as práticas do Estado que consubstanciam flagrante violação de preceitos da Constituição Federal.

Não vamos examinar aqui todas as formas de agressões praticadas pela Fazenda Pública aos direitos do contribuinte. Isso é praticamente impossível. Examinaremos somente aquelas que nos parecem mais relevantes, seja em face do caráter indiscutivelmente arbitrário, seja em face da repercussão dessas agressões como indicadores da não-efetividade dos direitos fundamentais do contribuinte em nosso País.

Vamos estudar primeiramente as sanções políticas, que constituem a maneira mais flagrante e persistente de violação de direitos fundamentais do contribuinte, pela Fazenda Pública, em seus diversos setores. São medidas as mais diversas, impostas ao contribuinte, que de forma indireta o obrigam ao pagamento de tributos, devidos ou não, sem lhes dar oportunidade de questionamentos. Começaremos examinando o significado da expressão *sanções políticas* na relação tributária e algumas manifestações do Supremo Tribunal Federal a respeito do assunto. Depois examinaremos alguns exemplos de sanções políticas, e por último demonstraremos por que as sanções políticas na relação tributária são inconstitucionais e constituem, assim, agressões a direitos fundamentais do contribuinte.

Em seguida estudaremos outras agressões a direitos fundamentais do contribuinte, tais como:

a) o estreitamento injustificável do alcance do art. 138 do CTN, cujo sentido político, ou de política legislativa, resta quase inteiramente anulado pelo entendimento fazendário, infelizmente com o apoio do Judiciário;

b) a agressão ao princípio segurança jurídica com flagrante violação da regra da irretroatividade da lei tributária, no caso do aumento de alíquota do imposto de importação sobre importação de automóveis;

c) a falta de fundamentação do ato que aumenta alíquotas de impostos extrafiscais, com desvio de finalidade quanto à ressalva ao princípio da legalidade;

d) as violações por via oblíqua do princípio da legalidade, tais como a instituição e cobrança de tributo oculto, de taxas a título de tarifas, e a adoção de critérios inadmissíveis de determinação da base de cálculo de impostos e a não restituição do tributo pago indevidamente;

e) exigência de tributo mediante desconsideração de ato ou negócio jurídico sem que exista ainda o procedimento para aplicação da norma geral antielisão.

f) violações à garantia do Devido Processo Legal, tanto no âmbito administrativo como no âmbito judicial, que amesquinham direitos do contribuinte.

No estudo dessas questões, procuraremos destacar as situações nas quais ocorre complacência do Poder Judiciário, que deixa sem efetividade a garantia constitucional do direito à jurisdição.

2 Sanções Políticas na Relação Tributária

2.1 O Que é Uma Sanção Política

Temos nos referido às *sanções políticas* atribuindo a essa expressão o significado de exigências feitas ao contribuinte, pela Administração Tributária, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo.

Na Teoria Geral do Direito, a palavra *sanção*, ressalvado o entendimento dos que admitem a sanção premial, designa a consequência do ilícito. Na expressão *sanções políticas*,

entretanto, a palavra *sanção* não tem exatamente esse significado. Tem o sentido de ônus ou encargo, mas não é uma consequência de ato ilícito, pois em certos casos é imposta mesmo aos que cumprem rigorosamente todas as leis do País, como ocorre, por exemplo, com a exigência de certidões negativas de tributos, e com certidões de regularidade de situação perante a Administração Tributária.

Colhemos na jurisprudência e na doutrina a expressão *sanções políticas*, sem questionamento quanto a seu significado, que nos parece adequado porque encerra a idéia de *sanção* na medida em que implica ônus ou sacrifício, e é *política* exatamente porque não resulta de um ilícito, mas simplesmente de uma *conveniência* da Administração Pública.

Já em texto publicado em 1998 essa expressão foi por nós assim definida:

> Em Direito Tributário a expressão *sanções políticas* corresponde a restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, entre outras. [166]

Celso Cordeiro Machado esclarece que "Essas medidas, instituídas pelas administrações fazendárias, como de garantias do crédito, mas eivadas de ilegitimidade jurídica, têm sido tratadas na doutrina e na jurisprudência, sob a rubrica de *sanções políticas*".[167]

Inicialmente, as sanções políticas eram quase todas ilegais. Aos poucos a lei foi cuidando de estabelecer exigências que como tal se caracterizam, mas essas leis violam flagrantemente a Constituição, de sorte que todas as sanções políticas ou são ilegais ou inconstitucionais. Mesmo assim, a prática é antiga e persistente. Talvez a mais persistente forma de agressão aos direitos do contribuinte.

---

[166] MACHADO, Hugo de Brito. Sanções políticas no Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 30, 1998, p. 46.
[167] MACHADO, Celso Cordeiro. *Crédito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 162.

2.2 A Mais Persistente Forma de Abuso contra o Contribuinte

A imposição de sanções políticas é, indiscutivelmente, a mais persistente forma de abuso praticada pela Administração Pública contra o contribuinte. Já em livro publicado em 1971, escrevemos:

> A aplicação das chamadas 'sanções políticas' tem sido o ponto onde se situam os mais constantes atritos entre os sujeitos das relações jurídicas de tributação. Persiste o fisco a aplicar sanções inteiramente incompatíveis com o Estado de Direito onde há de imperar o princípio da liberdade do exercício de atividades lícitas. [168]

Celso Cordeiro Machado ensina que

> As chamadas sanções políticas encontram-se amplamente condenadas na jurisprudência do Supremo Tribunal Federa, cujas decisões limitaram-se, inicialmente, à apreciação de casos de apreensão de mercadorias, proibição de aquisição de estampilhas, vedação de despacho de mercadorias anãs alfândegas, restrições ao exercício de atividades profissionais, mas abrangem, atualmente, outros expedientes destinados a constranger ilegalmente o contribuinte ao pagamento do tributo: comprovação do pagamento de certos impostos, antes da ocorrência do fato gerado, o ICM, por exemplo, como condição para emissão de notas fiscais acobertadoras das saídas de mercadorias, retenção de talonários de notas fiscais nas repartições fazendárias, autorização para impressão apenas de quantidade irrisórias de documentos fiscais, tornando impraticável a atividade normal do contribuinte, etc. [169]

Aliomar Baleeiro, por seu turno, registra: "Entende o S.T.F., que não é lícito à autoridade tributária, para forçar o depósito, apreender mercadorias ou proibir de adquirir estampilhas o sujeito em débito, despachar mercadorias nas Alfândegas e exercer suas atividades profissionais ..." [170]

E cita grande quantidade de acórdãos com o entendimento que foi consubstanciado em súmulas da jurisprudência predominante da Corte Maior. Referindo-se aos julgados mencionados por Baleeiro, Cordeiro Machado assevera que essas e muitas outras decisões prestaram-se para fundamentar as Súmulas nºs 70, 323 e 547, do Supremo Tribunal Federal.[171]

---

[168] MACHADO, Hugo de Brito. *Imposto de Circulação de Mercadorias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1971, p. 222.
[169] MACHADO, Celso Cordeiro. *Crédito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 162.
[170] BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 560.
[171] MACHADO, Celso Cordeiro, op. cit., loc.cit.

Temos sustentado, faz algum tempo, a inconstitucionalidade das sanções políticas, e já registramos que nossa tese tem apoio na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, afirmando:

> O Supremo Tribunal Federal sumulou sua jurisprudência no sentido de serem inconstitucionais as sanções políticas. A Súmula 70 diz que *é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para o pagamento de tributo*. Diz a Súmula 323 que *é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributo*, e a 547 estabelece que *não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.* [172]

Ocorre que, mesmo repelidas pela jurisprudência da Corte Maior, as sanções políticas, autorizadas ou não por dispositivos legais específicos, continuam a ser prática frequente em todos os setores da Administração Tributária; tanto que continua sendo frequente a busca de amparo judicial, nem sempre concedido. Como registra Cordeiro Machado:

> Não obstante a existência de três Súmulas do STF, condenatórias das chamadas sanções políticas, e a firmeza, e mesmo veemência dos votos de vários Ministros do Supremo, nos acórdãos que dão sustentação às Súmulas já mencionadas, em alguns setores do Poder Judiciário, a complacência de juízes e tribunais têm incentivado as autoridades fazendárias a adotarem, especialmente sob a denominação de regimes especiais de controle e fiscalização, diversas medidas representativas de verdadeira coação. [173]

Nada, porém, justifica as agressões que a Administração Pública pratica aos direitos fundamentais do contribuinte, porque ela já dispõe de instrumentos jurídicos capazes de lhe garantir o recebimento dos tributos. A atitude, lamentavelmente adotada, de desrespeito aos direitos do contribuinte, somente se explica pelo comodismo das autoridades, e pela ideia segundo a qual todo titular de poder tende a abusar dele.

---

[172] MACHADO, Hugo de Brito. Sanções políticas no Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.30, 1998, p. 46.

[173] MACHADO, Celso Cordeiro. *Crédito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 165.

3 Alguns Exemplos de Sanções Políticas

3.1 Apreensão de Mercadorias

3.1.1 Situando o assunto

Uma das sanções políticas mais frequentes é a apreensão indevida de mercadorias. Ao nos referirmos à apreensão *indevida*, deixamos claro ser admitida a apreensão de mercadorias. A rigor é o abuso na apreensão de mercadorias que configura a sanção política. Relevante, portanto, é identificar a situação na qual a apreensão está juridicamente autorizada, tendo-se, então, por exclusão, aquelas situações nas quais se configura sanção política; situações nas quais a apreensão não ocorre com a finalidade de comprovar um fato relevante na relação tributária, mas com a finalidade de compelir o contribuinte ao pagamento do tributo, com evidente violência à regra sumulada pelo Supremo Tribunal Federal, a dizer que: "É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos".[174]

A apreensão da mercadoria caracteriza-se como meio coercitivo para o pagamento de tributo em todas as situações nas quais não se destine exclusivamente a fazer a prova da circulação das mercadorias e de quem seja o sei legítimo proprietário.

O exame da manifestação do Supremo Tribunal Federal sobre a questão da constitucionalidade de norma sobre o assunto, existente na Constituição do Estado de São Paulo, nos permitirá explicar os pontos mais importantes para a distinção entre uma apreensão de mercadorias juridicamente válida e a apreensão de mercadorias que configura verdadeira sanção política.

---

[174] Supremo Tribunal Federal, súmula nº 323.

3.1.2 Apreensão Válida de Mercadorias

O Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil suscitou, perante o Supremo Tribunal Federal, a inconstitucionalidade de dispositivo da Constituição do Estado de São Paulo, que estabelece:

> Art. 163 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado ao Estado:
> .....
> V – estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributo, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público Estadual:
> .....
> § 7º - Para efeitos do inciso V, não se compreende como limitação ao tráfego de bens a apreensão de mercadorias, quando desacompanhadas de documentação fiscal idônea, hipótese em que ficarão retidas até a comprovação da legitimidade de sua posse pelo proprietário.

A norma cuja constitucionalidade foi questionada, e apreciada, é apenas a que está no § 7º, que permite a apreensão de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal idônea. E não se pode desconsiderar a parte final desse dispositivo, na qual essa norma estabelece importante limitação ao poder da autoridade fazendária, ao dizer que as mercadorias "ficarão retidas até a comprovação da legitimidade de sua posse pelo proprietário." E não, evidentemente, até o pagamento do crédito tributário que a Fazenda Pública pretenda receber.

O Supremo Tribunal Federal julgou a ação improcedente, em acórdão assim resumido:

> EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONA-LIDADE. ART. 163, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DE SÃO PAULO. INOCORRÊNCIA DE SANÇÕES POLÍTICAS. AUSÊNCIA DE AFRONTA AO ART. 5º, INC. XIII, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.
> 1. A retenção da mercadoria, até a comprovação da posse legítima daquele que a transporta, não constitui coação imposta em desrespeito ao princípio do devido processo legal tributário.
> 2. Ao garantir o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, o art. 5º, inc. XIII, da Constituição da República não o faz de forma absoluta, pelo que a observância dos recolhimentos tributários no desempenho dessas atividades impõe-se legal e legitimamente.
> 3. A hipótese de retenção temporária de mercadorias prevista no art. 163, § 7º, da Constituição de São Paulo, é providência para a fiscalização do cumprimento da legislação tributária nesse território e consubstancia exercício do poder de polícia da Administração Pública Fazendária, estabelecida legalmente para os casos de ilícito tributário. Inexiste, por isso mesmo, a alegada coação indireta do contribuinte para satisfazer débitos com a Fazenda Pública.

4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. [175]

Logo em seu primeiro item, essa ementa fixa uma limitação temporal para a retenção da mercadoria, que é indicativa de sua finalidade. Deixa claro que a retenção da mercadoria somente é válida *até a comprovação da posse legítima daquele que a transporta*, pois é somente até aí que a retenção *não constitui coação imposta em desrespeito ao princípio do devido processo legal tributário.* E deixa clara, também, a finalidade da apreensão válida, como adiante se verá.

Em seu segundo item, a ementa em exame pode ensejar o argumento no sentido de que seria legal a exigência do pagamento do tributo, feita diretamente pela autoridade administrativa, como condição para o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão. Tal argumento, porém, não se sustenta. A ementa em tela deve ser interpretada em seu conjunto, e desta não se extrai elemento para a sua sustentação. Por outro lado, ele contraria o direito fundamental do contribuinte de não ser privado de seus bens sem o devido processo legal, e de somente ser obrigado a pagar tributos nos termos da lei. Admitir que a autoridade administrativa pudesse compelir o contribuinte a pagar o tributo mediante a retenção de seus bens até que o pagamento aconteça implica destruir inteiramente as garantias constitucionais consubstanciadas no princípio da legalidade tributária e no direito à jurisdição.

Por outro lado, quando, em seu terceiro item, a ementa em questão afirma não existir na norma cuja constitucionalidade é questionada *a alegada coação indireta do contribuinte para satisfazer débitos com a Fazenda Pública*, deixa fora de qualquer dúvida razoável que está considerando a limitação temporal, estabelecida na citada norma, ao poder da autoridade administrativa que somente pode reter as mercadorias *até a comprovação da legitimidade de sua posse pelo proprietário*. Em outras palavras, o julgado em referência apenas esclareceu que existe situação na qual a apreensão de mercadorias pode ser feita validamente, sem ofensa às garantias constitucionais, em defesa dos interesses do fisco. Vejamos como se caracteriza tal situação.

É necessário que se trate de *mercadorias* e que estas estejam desacompanhadas de *documentação fiscal idônea*.

Mercadoria, nesse contexto, é a *coisa móvel objeto de comércio*; entretanto, nem sempre é fácil determinar-se o que é uma coisa móvel objeto de comércio. Para fazê-lo, temos

[175] Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>.

de utilizar a experiência do que de ordinário acontece. Assim, não é razoável exigir-se nota fiscal relativa a um relógio que alguém esteja utilizando. Nem de um veículo automotor, devidamente licenciado e em uso nas vias públicas; entretanto, não é o simples fato de se tratar de uma coisa *usada* que a exclui do conceito de mercadoria, pois sabemos todos que existe o comércio de coisas usadas.

Seja como for, certo é que, uma vez demonstrado que a coisa não está no comércio, embora esteja sendo transportada por seu proprietário, temos de concluir que não se trata de mercadoria. E neste caso não há por que exigir que esteja acompanhada de documento fiscal. Em face da grande quantidade de problemas suscitados na atividade de controle de mercadorias em trânsito, no entanto, a legislação tributária adotou um documento – geralmente denominado nota fiscal avulsa – que se destina a acompanhar os bens em trânsito em situações excepcionais.

A outra questão relevante no caso consiste em saber o que se deve considerar documentação fiscal idônea. Note-se que o documento fiscal a que se refere a norma tida como constitucional é destinado apenas a comprovar a posse legítima das mercadorias, em favor de quem as transporta. Tanto é assim que a retenção da mercadoria, mesmo desacompanhada de qualquer documento fiscal, só subsiste "até a comprovação da posse legítima por parte daquele que a transporta e que, então, a tem em sua posse lícita.". Neste sentido é o voto da Ministra Carmen Lúcia, relatora do caso, que assevera: "Não se tem, no caso em pauta, hipótese normativa de coação para fins de pagamento de valores ao Fisco, porque a mercadoria fica retida até a comprovação da posse legítima por parte daquele que a transporta e que, então, a tem em sua posse lícita". [176]

Não se exige que a prova seja feita por determinado meio. Entende-se que pode ser por qualquer meio em Direito admitido. E ainda quando se entenda ser necessário um documento fiscal, que há de ser idôneo simplesmente para comprovar essa posse. Não necessariamente idôneo para outros fins.

Idôneo é "próprio para alguma coisa, conveniente, adequado".[177] Quando se diz que algo é idôneo, se está a dizer que é próprio para alguma coisa; é adequado para alguma

[176] STF, Plenário, voto da Ministra Cármen Lúcia na ADIn 395-0, julgada em 17.05.2007. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>.
[177] FERREIRA. Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio* – dicionário da língua portuguesa. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999, p. 1073.

finalidade. A qualificação de algo como *idôneo* pressupõe a indicação da finalidade para a qual se verifica a idoneidade. Assim, dizer-se que um documento é idôneo nada diz, a não ser que se tenha, no contexto em que é feita a afirmação, como saber para qual finalidade se quer verificar a idoneidade do documento. Pode ser este idôneo para certo fim e não ser para outro.

É indiscutível que, em qualquer caso, quando se cogita naa idoneidade de alguma coisa, essa idoneidade está sempre ligada a alguma finalidade. A idoneidade do documento fiscal de que se cuida, portanto, há de ser avaliada em razão da finalidade à qual ele se destina ao acompanhar as mercadorias, para que estas possam ser transportadas.

Note-se que a norma da Constituição do Estado de São Paulo, que o Supremo Tribunal Federal declarou compatível com a Constituição Federal, admite a apreensão de "mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal idônea," e esclarece que ocorrendo a apreensão estas "ficarão retidas até a comprovação da legitimidade de sua posse pelo proprietário."

Como se vê, a norma em questão indica, com meridiana clareza, a finalidade da documentação fiscal que qualifica como idônea. A finalidade, no caso, é fazer a prova da posse legítima das mercadorias. A documentação fiscal há de ser idônea para essa finalidade. Idôneo, portanto, não será apenas o documento que esteja em consonância com a legislação tributária, vale dizer, que esteja sem qualquer defeito, que atenda inteiramente as exigências da legislação tributária.

É frequente a apreensão de mercadorias acompanhadas de nota fiscal na qual existe algum elemento com o qual a fiscalização não concorda. Questionamentos a respeito de elementos como o preço das mercadorias, a indicação de que a operação é isenta do imposto, o modelo da nota fiscal, são razões alegadas pela fiscalização para justificar a apreensão de mercadorias; razões inteiramente incapazes de justificar a apreensão, pois não implicam falta de idoneidade do documento. Há idoneidade fiscal, sim, porque o documento permite ao fisco a identificação adequada de quem tem a posse das mercadorias, vale dizer, do responsável pelo trânsito destas.

3.1.3 Apreensão de Mercadorias como Sanção Política

Merece especial consideração a referência ao poder de polícia, constante da decisão do Supremo Tribunal Federal, que estamos a examinar, que não deixa clara a distinção entre o exercício do poder de polícia pela Administração e a cobrança do tributo, porque tal referência, como expressa no acórdão, especialmente no voto da eminente Relatora, pode conduzir à equivocada conclusão de que a Administração Tributária estaria constitucionalmente autorizada a cobrar o tributo, exercendo o poder de polícia para compelir o contribuinte ao respectivo pagamento.

Vê-se, porém, desde logo, que essa equivocada conclusão estaria em flagrante conflito com a tese albergada nos demais pontos do acórdão, inclusive e especialmente em sua ementa, a dizer que a retenção das mercadorias somente se justifica até a comprovação da sua posse legítima.

Realmente, é fundamental a distinção entre o *poder de polícia* que diz respeito à fiscalização das atividades do contribuinte e a imposição de procedimentos destinados a viabilizar o controle, pela Administração Tributária, dos fatos que sejam geradores de obrigações tributárias principais, vale dizer, obrigações de pagar tributos, e do uso, que indiscutivelmente é inadmissível, do poder de polícia destinado a compelir o contribuinte a fazer o pagamento de seus débitos tributários.

Admitir-se o uso do poder de polícia como instrumento para compelir o contribuinte a pagar o tributo seria admitir a desnecessidade da ação de execução fiscal, que em nosso ordenamento jurídico é o único meio hábil, juridicamente adequado, para compelir o contribuinte ao pagamento do tributo. A apreensão de mercadorias com essa finalidade é evidente sanção política.

Na fundamentação de seu voto a Ministra Relatora do caso em exame invoca um acórdão do Tribunal de Justiça de Mato Grosso, confuso e contraditório, com o qual aquela Corte parece haver considerado válida a apreensão de mercadorias para compelir o contribuinte em débito de ICMS a fazer o pagamento desse imposto devido na entrada da mercadoria em solo mato-grossense, embora faça também referência à “ausência de documentação fiscal que a acoberte.”

O referido voto, *data vênia*, não foi feliz neste ponto. O acórdão invocado na verdade gera confusão e permite, desgraçadamente, invocação do próprio julgado do Supremo Tribunal Federal em situações nas quais se esteja diante de apreensão indevida de mercadorias, como instrumento para compelir o contribuinte ao pagamento de tributo. É preciso, portanto, afastarmos a ideia de que em alguma situação é válida a apreensão de mercadorias como meio de coação contra o contribuinte, para obrigá-lo a pagar seus débitos tributários. A apreensão de mercadorias na verdade somente se justifica como forma de viabilizar para a Fazenda os meios de que necessita para lançar o tributo, pois a cobrança coercitiva deste há de ser feita, sempre, por via judicial, vale dizer, mediante a propositura da competente execução fiscal.

Há de ser assim para que se façam efetivos o princípio da legalidade tributária e o direito à jurisdição. Pudesse a Fazenda cobrar o tributo mediante coação direta contra o contribuinte, através da apreensão de mercadorias, ou de outras formas de coação, o tributo já não seria mais devido nos termos da lei. Estaria destruído o princípio da legalidade. O tributo seria devido, isto sim, nos termos da vontade da Fazenda, manifestada sob a forma de interpretação da lei tributária.

Para que o princípio da legalidade tributária seja efetivo, é preciso assegurar-se ao contribuinte o direito à jurisdição, vale dizer, o direito a uma decisão judicial sobre suas divergências com as autoridades fazendárias quanto à interpretação da legislação tributária.

Assim, não se pode admitir que a Fazenda disponha de meios coercitivos, como a apreensão de mercadorias, por ela própria utilizados diretamente contra o contribuinte, para obrigá-lo a pagar o tributo. A apreensão de mercadoria como meio coercitivo para compelir o contribuinte ao pagamento do tributo configura sanção política, inteiramente inadmissível, conforme registrado na súmula 323 da jurisprudência predominante do Supremo Tribunal Federal.

3.2 Negativa ou Cancelamento de Inscrição do Contribuinte

3.2.1 O que é a Inscrição do Contribuinte

Para que se perceba o quanto é inadmissível a negativa, ou o cancelamento de inscrição do contribuinte no cadastro de contribuintes de determinado tributo, como tem ocorrido especialmente nas Secretarias de Fazenda ou Finanças dos Estados com contribuintes do ICMS, basta que se tenha clara a ideia da finalidade da questionada inscrição.

Existem tributos com fatos geradores que ocorrem de forma isolada, ou instantânea, enquanto existem tributos com fatos geradores que ocorrem numa relação continuada, ou continuativa. Para os primeiros, não se faz necessário um cadastro de contribuintes, pois estes não permanecem numa relação com o fisco. São contribuintes apenas em situações esporádicas, eventuais, relacionadas a fatos específicos, submetidos a controles que não dizem respeito à relação tributária, como é o caso do imposto sobre transmissão de bens imóveis. Para os últimos, porém, é necessário um cadastro dos contribuintes, que se submetem ao controle permanente dos fatos que praticam na relação de tributação.

A legislação estadual referente ao Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação[178], cuida de um cadastro dos contribuintes desse imposto, que define como o registro centralizado e sistematizado no qual se inscreverão, antes de iniciarem suas atividades, todas as pessoas físicas ou jurídicas definidas em lei como contribuintes do ICMS, e conterá dados e informações que os identificará, localizará e classificará segundo a sua natureza jurídica, atividade econômica, tipo de contribuinte e regime de recolhimento do imposto.[179] Da mesma forma as fazendas dos municípios, e da União, dispõem de cadastros de contribuintes de seus impostos.

Ao requerer inscrição nesses cadastros, os contribuintes identificam-se perante a Fazenda Pública e passam a agir sob o controle desta no desempenho de suas atividades

[178] Constituição Federal de 1988, art. 155, inciso II.
[179] Assim dispõe o Regulamento do ICMS do Estado do Ceará, art. 92.

profissionais ou econômicas, especialmente no que concerne aos fatos relevantes na relação tributária. E essa identificação geralmente é condição indispensável para que possam emitir, ou ter em seus nomes emitidos, e utilizar os documentos que a legislação tributária exige como obrigações tributárias acessórias.

3.2.2 A Inscrição como Obrigação Tributária Acessória

A inscrição no cadastro de contribuintes, como se vê, atende ao interesse da Administração Tributária. Para o contribuinte, ela não precisaria existir se não fosse a necessidade de obedecer a legislação tributária. Para o contribuinte, aliás, seria melhor se não existissem as obrigações tributárias acessórias, entre elas a de inscrever-se em cadastro de contribuintes. Tal inscrição não atende a interesse seu, mas a interesse exclusivamente da Fazenda Pública.

A inscrição no cadastro de contribuintes é uma obrigação tributária acessória. Aquele que pretende exercer determinada atividade tem o dever de se identificar perante a Fazenda Pública interessada na cobrança do tributo que incide sobre a mesma, para viabilizar o controle de seus atos relevantes na relação de tributação na qual passa a ser sujeito passivo.

3.2.3 Recusa ou Cancelamento de Inscrição como Sanção Política

A recusa do pedido de inscrição, assim como o cancelamento da inscrição já existente, constitui forma de obrigar o contribuinte a operar na clandestinidade. Em outras palavras, constitui forma de obrigar o contribuinte a agir ilegalmente.

Ocorre que na generalidade das situações o contribuinte não tem como exercer suas atividades sem dispor da documentação exigida pela legislação tributária. Um comerciante, por exemplo, não tem como promover a circulação de mercadorias sem dispor das notas fiscais que a legislação tributária exige. Por outro lado, muitos compradores exigem a nota fiscal, sem a qual não farão a compra. Em síntese, o fato de não estar regularmente inscrito no

cadastro de contribuintes implica, na generalidade dos casos, total impossibilidade de exercício da atividade profissional ou econômica.

A legislação estadual referente ao ICMS geralmente estabelece diversas causas para o indeferimento do pedido de inscrição no cadastro de contribuintes, a maioria delas absolutamente inadmissíveis, como ocorre, por exemplo, com a indicada na legislação do Ceará, segundo a qual a inscrição não será concedida "quando o titular ou sócio da empresa pleiteante estiver inscrito na Dívida Ativa do Estado ou participe de outra que esteja cassada, suspensa ou baixada de ofício." [180] É da maior evidência que o fato de estar o titular do empreendimento, se pessoa física, ou qualquer dos sócios da empresa, se pessoa jurídica, com débito para com a Fazenda, bem como em face de algumas das outras razões previstas na legislação, constituem formas de compelir o devedor ao pagamento do que lhe é exigido pelo fisco, sem que tenha sequer a oportunidade de questionar a validade jurídica da exigência.

No âmbito federal não é diferente. Tornou-se comum o cancelamento, pela Receita Federal, de inscrições de contribuintes, pessoas físicas, como sanção pela não-apresentação de declaração de rendimentos, ou de isentos, durante certo tempo. Esse cancelamento é uma sanção política, ou sanção anômala, absolutamente inconstitucional, e se destina apenas a justificar a cobrança de uma "taxa" pelo restabelecimento da inscrição, outra violação flagrante da Constituição Federal.

Realmente, a inscrição do contribuinte no Cadastro de Pessoas Físicas é uma obrigação deste, para que o fisco o conheça e possa mantê-lo sob controle. Com o cancelamento, o contribuinte é posto indevidamente na clandestinidade, que o impede de praticar quase todos os atos de sua vida normal. E ao pleitear o restabelecimento de sua inscrição ele está simplesmente a fazer uma petição, que a Constituição Federal assegura independentemente do pagamento de taxas. [181] É evidente, portanto, o arbítrio, tanto no ato do cancelamento do CPF como na cobrança de taxa para o seu restabelecimento.

A Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, notável exemplo de descaso do governo para com a Ordem Jurídica,[182] cuida dos mais diversos assuntos, inclusive do cancelamento de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ. Para tanto, altera

---

[180] Regulamento do ICMS do Estado do Ceará (Decreto 24.569, de 31/07/97), art. 94, inciso IV.
[181] Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso XXIV, alínea "a".
[182] A Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008 trata de diversos assuntos, em flagrante menosprezo ao estabelecido na Lei Complementar 95, de 26 de fevereiro de 1998.

dispositivos da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pertinentes ao assunto, albergando verdadeiras sanções políticas, porque o cancelamento da inscrição em cadastro de contribuinte, repita-se, implica negar o direito ao exercício de atividade econômica ou profissional para quem não esteja atendendo as exigências tributárias da Fazenda Nacional.

3.3 Recusa de Autorização para Impressão de Notas Fiscais

A legislação tributária impõe aos contribuintes, além de muitas outras obrigações acessórias, a emissão de certos documentos, entre os quais se destacam as notas fiscais, que devem ser impressas por estabelecimentos gráficos a tanto autorizados pela Fazenda. E estabelece que o contribuinte deve obter autorização em cada caso, sempre que mandar imprimir esses documentos.[183]

A propósito do tema e confirmando entendimento já fixado, manifestou-se o Superior Tribunal de Justiça em julgado exemplar, que porta a seguinte ementa:

> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. MANDADO DE SEGURANÇA. AFERIÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO. SÚMULA Nº 07/STJ. AUTORIZAÇÃO PARA EMISSÃO DE TALONÁRIO DE NOTAS FISCAIS. EXISTÊNCIA DE DÉBITOS COM A FAZENDA PÚBLICA. PRINCÍPIO DO LIVRE EXERCÍCIO DA ATIVIDADE ECONÔMICA. ARTIGO 170, PARÁGRAFO ÚNICO, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. SÚMULA Nº 547 DO STF. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. NORMA LOCAL. RESSALVA DO ENTENDIMENTO DO RELATOR.
> 1. A aferição da existência de direito líquido e certo demanda indispensável reapreciação do conjunto probatório existente no processo, o que é vedado em sede de recurso especial em virtude do preceituado na Súmula 07/STJ.
> 2. O Poder Público atua com desvio de poder negando ao comerciante em débito de tributos a autorização para impressão de documentos fiscais, necessários ao livre exercício das suas atividades (artigo 170, parágrafo único, da Carta Magna).
> 3. A sanção que por via obliqua objetive o pagamento de tributo, gerando a restrição ao direito de livre comércio, é coibida pelos Tribunais Superiores através de inúmeros verbetes sumulares, a saber: a) "é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo" (Súmula nº 70/STF); b) "é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos" (Súmula nº 323/STF); c) "não é lícito a autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais (Súmula 547/STF); e d) "É ilegal

[183] As fazendas estaduais têm se tornado cada vez mais rigorosas no controle da impressão de notas fiscais especialmente depois de observarem que, em virtude da malsinada não-cumulatividade do ICMS, tais documentos são às vezes utilizados como verdadeiros cheques contra a Fazenda, gerando créditos do ICMS relativamente a entradas de mercadorias que na verdade não acontecem.

> condicionar a renovação da licença de veículo ao pagamento de multa, da qual o infrator não foi notificado" (Súmula nº 127/STJ).
> 4. É defeso à administração impedir ou cercear a atividade profissional do contribuinte, para compeli-lo ao pagamento de débito, uma vez que este procedimento redunda no bloqueio de atividades lícitas, mercê de representar hipótese de autotutela, medida excepcional ante o monopólio da jurisdição nas mãos do Estado-Juiz.
> 5. Recurso especial conhecido e provido. [184]

Também no Supremo Tribunal Federal firmou-se a jurisprudência no sentido de que não é lícita a proibição de imprimir notas fiscais ao contribuinte em débito. E tal jurisprudência é da maior importância porque, afinal, trata-se de uma questão constitucional. Mesmo que a lei ordinária o determine, a proibição será desprovida de validade jurídica em face da inconstitucionalidade da lei. Além do que está consolidado nas súmulas de sua jurisprudência, o Supremo Tribunal Federal já o disse, em julgado que porta a seguinte ementa:

> DÉBITO FISCAL – IMPRESSÃO DE NOTAS FISCAIS – PROIBIÇÃO – INSUBSISTÊNCIA.
> Surge conflitante com a Carta da República legislação estadual que proíbe a impressão de notas fiscais em bloco, subordinando o contribuinte, quando este se encontra em débito para com o fisco, ao requerimento de expedição, negócio a negócio, de nota fiscal avulsa. [185]

Pela mesma razão, é inconstitucional a exigência de que o contribuinte preste garantia para obter autorização para a impressão de notas fiscais. Aliás, é tão flagrante essa inconstitucionalidade que o Supremo Tribunal Federal já deferiu provimento cautelar atribuindo efeito suspensivo a recurso extraordinário para preservar o direito do recorrente.[186]

Na sustentação da tese que afirma a inconstitucionalidade das sanções políticas, o Ministro Marco Aurélio foi incisivo ao afirmar:

> [...] Recorra a Fazenda aos meios adequados à liquidação dos débitos que os contribuintes tenham, abandonando a prática de fazer justiça pelas próprias mãos, como acaba por ocorrer, levando a empresa ao caos, quanto inviabilizada a confecção de blocos de notas fiscais. De há muito, esta Corte pacificou a matéria, retratando o melhor enquadramento constitucional no Verbete nº 547 da Súmula:
> Não é lícito a autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.
> A lei estadual contraria, portanto, os textos constitucionais evocados, ou seja, a garantia do livre exercício do trabalho, ofício ou profissão – inciso XIII do artigo 5º

[184] STJ, 1ª Turma, REsp 793.331/RS, rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 06/02/2007, DJU de 01/03/2007, p. 239.
[185] STF, Pleno, RE 413.782-8 – SC, rel. Ministro Marco Aurélio, julgado em 17/03/2005, DJU de 03/06/2005, p. 04 e Revista Dialética de Direito Tributário nº 120, p. 222.
[186] STF, 1ª Turma, AC-MC 1740/RS, rel. Ministra Cármen Lúcia, julgada em 20/11/2007, DJ de 07/12/2007, p. 0041.

> da Carta da República – e de qualquer atividade econômica – parágrafo único do art. 170 da Constituição Federal. [187]

O Ministro Celso de Mello, em voto longo e erudito, deixou fora de qualquer dúvida que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal está sedimentada no sentido de que são inconstitucionais as restrições impostas em razão do não-pagamento de tributo. Vejamos o trecho de seu voto, onde está dito:

> Cabe acentuar, neste ponto, que o Supremo Tribunal Federal, tendo presentes os postulados constitucionais que asseguram a livre prática de atividades econômicas lícitas (CF, art. 170, parágrafo único), de um lado, e a liberdade de exercício profissional (CF, art. 5º, XIII), de outro – e considerando, ainda, que o Poder Público dispõe de meios legítimos que lhe permitem tornar efetivos os créditos tributários – , firmou orientação jurisprudencial, hoje consubstanciada em enunciados sumulares (Súmulas 70, 323 e 547), no sentido de que a imposição, pela autoridade fiscal, de restrições de índole punitiva, quando motivada tal limitação pela mera inadimplência do contribuinte, revela-se contrária às liberdades públicas ora referidas (RTJ 125/395, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTI). [188]

Observaram, a propósito e com inteira propriedade, Raquel Cavalcante Ramos Machado e Hugo de Brito Machado Segundo[189] que, através do acórdão que acabamos de referir, o Supremo Tribunal Federal "revisitou" o tema das sanções políticas *à luz do princípio da proporcionalidade*. Tanto que, em seu voto, o Ministro Marco Aurélio lembrou que "em Direito, o meio justifica o fim, mas não este, aquele. Recorra a Fazenda aos meios adequados à liquidação dos débitos que os contribuintes tenham, abandonando a prática de fazer justiça pelas próprias mãos..." [190].

Realmente, a Fazenda Pública pode e deve lançar o tributo que lhe seja devido, e impor ao contribuinte faltoso a multa cabível em razão da infração cometida, e, uma vez constituído o crédito, inscrevê-lo em Dívida Ativa e promover a competente execução fiscal para cobrar o crédito que lhe é devido. Não o faz, porém, por puro comodismo, preferindo utilizar meios indiretos para compelir o contribuinte a pagar o que pretende receber.

---

[187] Ministro Marco Aurélio, voto proferido no Recurso Extraordinário nº 413.782-8 – SC, em 17/03/2005.
[188] Ministro Celso de Mello, voto proferido no Recurso Extraordinário nº 413.782-8 – SC, em 17/03/2005.
[189] MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Certidão Negativa e recebimento de precatório. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.136, 2007, p. 56 e ss.
[190] STF, Pleno, RE 413.782/SC, Rel. Min. Marco Aurelio, j. em 17/3/2005, *DJ* de 3/6/2005, p. 4, *RDDT* 120/222. Disponível em<www.stf.gov.br>.

3.4 Regime Especial de Controle e Fiscalização

Outra forma de sanção política freqüentemente praticada consiste na imposição de regime especial de controle e fiscalização. A legislação do Estado do Ceará pertinente ao ICMS, por exemplo, alberga dispositivo estabelecendo que na hipótese de prática reiterada de desrespeito à legislação com vista ao descumprimento de obrigação tributária, é facultado ao Secretário da Fazenda aplicar ao contribuinte faltoso regime especial de fiscalização e controle, sem prejuízo de outras penalidades cabíveis, que compreenderá o seguinte:

> I – execução, pelo órgão competente, em caráter prioritário, de todos os débitos fiscais;
> II – fixação de prazo especial e sumário para recolhimento do ICMS devido;
> III – manutenção de agente ou grupo fiscal, em constante rodízio, com o fim de acompanhar todas as operações ou negócios do contribuinte faltoso, no estabelecimento ou fora dele, a qualquer hora do dia e da noite, durante o período fixado no ato que instituir o regime especial;
> IV – cancelamento de todos os benefícios fiscais que, porventura, goze o contribuinte faltoso;
> V – recolhimento antecipado de ICMS incidente sobre a entrada e saída de mercadorias nas operações interna e interestadual; [191]

Tais providências podem ser impostas em conjunto, ou apenas uma ou algumas delas, e a autoridade administrativa está desde logo autorizada, pela legislação estadual, a requisitar o auxílio da autoridade policial. [192] E em se tratando de exigência do recolhimento antecipado do imposto, a base de cálculo deste será o valor da compra acrescido do imposto sobre produtos industrializados, do frete e das demais despesas a cargo do comprador, e ainda de um percentual que varia de vinte a quarenta por cento, conforme a categoria do contribuinte.[193]

Esses dispositivos consubstanciam atribuição de poder à autoridade da Administração Tributária, inteiramente incompatível com o Código Tributário Nacional, segundo o qual o tributo é prestação pecuniária compulsória instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Embora não se trate de poder propriamente discricionário, eles utilizam conceitos vagos que permitem a prática de arbítrio. Como não se pode definir com relativa segurança o que significa a expressão *prática reiterada de desrespeito à legislação com vista ao descumprimento de obrigação tributária*, a autoridade

---

[191] Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997, do Estado do Ceará, art. 873.
[192] Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997, do Estado do Ceará, art. 873, § 1º.
[193] Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997, do Estado do Ceará, art. 873, § 2º.

da Administração Tributária pode considerar que nela se inclui um contribuinte que insista em questionar em juízo alguma exigência, mesmo antes de uma sentença com trânsito em julgado. Isto foi o que ocorreu no caso que adiante será examinado, de uma fábrica de cigarros que resolveu questionar em juízo a validade do Imposto sobre Produtos Industrializado como imposto fixo, vale dizer, imposto determinado sem que se leve em conta o preço praticado na venda desses produtos; Caso no qual, infelizmente, o Supremo Tribunal Federal claudicou, deixando de adotar o entendimento fixado em sua jurisprudência, invocando a especificidade do caso.

Por outro lado, diz o questionado dispositivo da legislação tributária estadual que o denominado regime especial de controle e fiscalização deve ser adotado sem prejuízo de outras penalidades cabíveis. Isto significa que o próprio legislador considera tal regime especial uma penalidade, e determina que esta seja aplicada sem prejuízo das penalidades cabíveis pelos eventuais descumprimentos da lei tributária, o que quer dizer, em regime de *bis in idem* inteiramente inadmissível, e mais, sem que esteja configurada uma infração especificamente definida em lei.

Tal regime especial implica, na prática, admitir-se que a garantia constitucional de livre exercício da atividade profissional ou econômica somente se dirige aquelas pessoas que atendam, sem questionar, as exigências fazendárias.

3.5 Inscrição em Cadastro de Inadimplentes

A legislação tributária estadual em geral prevê a existência de um Cadastro de Inadimplentes da Fazenda Pública Estadual, [194] no qual são inscritas as pessoas físicas ou jurídicas, inclusive os representantes legais destas, que, entre outras situações, “possuam débito de qualquer natureza inscrito na Dívida Ativa do Estado”. [195]

Isto significa dizer que se alguém deve à Fazenda Estadual não pode se inscrever como contribuinte, pois na inscrição exige-se do interessado a Certidão Negativa de Dívida. E a legislação estabelece expressamente que a inscrição não será concedida “quando o titular ou

[194] Lei nº 12.411, de 2 de janeiro de 1995, do Ceará. Regulamento do ICMS do Estado do Ceará, art. 118.
[195] Regulamento do ICMS do Estado do Ceará, art. 119, parágrafo único, inciso I.

sócio da empresa pleiteante estiver inscrito na Dívida Ativa do Estado ou participe de outra que esteja cassada, suspensa ou baixada de ofício". [196]

A Fazenda Nacional também pratica essa forma de arbítrio, com a inscrição do contribuinte no SERASA. Inscrição acerca da qual Gandra Martins, em debate realizado na Federação do Comércio de São Paulo no dia 26/10/2007, já observou que o Procurador-Geral da Fazenda Nacional "claramente declarou que a única forma de fazer com que os contribuintes não discutam na Justiça, até com franciscana transparência, é mandar para o SERASA o nome do contribuinte, porque ele assim terá dificuldade de obter financiamento." E acrescentou: "ora, na prática, têm, tais expedientes, também um reflexo no aumento de carga tributária, decorrente não da eficiência da fiscalização, mas da eliminação do direito de defesa". [197]

Sendo assim, a regra da Constituição Federal segundo a qual a todos é assegurado o livre exercício de atividade econômica é letra morta, vale dizer, não merece nenhum respeito das fazendas públicas.

3.6 Protesto de Certidão de Dívida Ativa

O protesto de Certidão de Dívida Ativa constitui mais uma "ideia brilhante" posta a serviço do arbítrio estatal. É um notável exemplo do uso artificioso ou distorcido de instrumentos jurídicos para a violação do direito dos contribuintes.

Com a Portaria nº 321, de 6 de abril de 2006, o Procurador Geral da Fazenda Nacional, invocando o art. 1º da Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997 e o art. 585, inciso VI, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, estabeleceu que as Certidões de Dívida Ativa da União poderão ser levadas a protesto, antes do ajuizamento da ação de execução fiscal.

O protesto de Certidão de Dívida Ativa no caso consubstancia um evidente abuso porque é absolutamente desnecessário na relação tributária. É desnecessário para a propositura da execução fiscal, que do mesmo independe. É desnecessário para provar que o

---

[196] Regulamento do ICMS do Estado do Ceará (Decreto 24.569, de 31/07/97), art. 94, inciso IV.
[197] Revista de Estudos Tributários, IET/IOB, São Paulo, n. 58, nov/dez/2007, p. 12.

credor não concorda com o não-pagamento no vencimento porque o credor não pode mesmo fazê-lo, a não ser formalmente, concedendo prorrogação com ou sem parcelamento da dívida.

Diz a lei que "protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida". [198] Ocorre que inadimplência, nesse dispositivo legal, quer dizer o não pagamento com o qual o credor não concordou. O protesto na verdade é a declaração formal feita pelo credor da obrigação, seja da devolução, do aceite ou do pagamento do título, de que o inadimplemento da obrigação contraria sua vontade. Em outras palavras, o protesto é a declaração formal e solene do credor de que não concorda com a demora no aceite, na devolução ou no pagamento do título respectivo.

Nas relações obrigacionais de Direito Privado, há sempre a possibilidade de acordo entre devedor e credor no sentido de adiar o vencimento da obrigação. Por isto mesmo, é que, não obstante diga a lei que se considera em mora o devedor que não efetuar o pagamento e o credor que não quiser recebê-lo no tempo, lugar e forma que a lei ou a convenção estabelecer, [199] essa mesma lei diz que os juros correspondentes contam-se desde a citação inicial. [200]

Embora se possa sustentar que a mora resta caracterizada desde a data do vencimento da obrigação não cumprida, certo é que existe sempre a possibilidade de acordo verbal entre devedor e credor para adiar esse vencimento, o que de certa forma explica a necessidade do protesto para afastar definitivamente a presunção de existência desse acordo.

O protesto cambial produz os seguintes efeitos: a) interrompe a prescrição; [201] b) viabiliza o pedido de falência do devedor; [202] c) induz o devedor em mora; d) preserva o direito de regresso contra coobrigados.

Ocorre que o credor tributário não carece de nenhum desses efeitos. Não pode nem tem interesse em pedir a falência do devedor, nem precisa de qualquer outro dos efeitos do protesto. A inscrição do crédito em Dívida Ativa é um dever da Fazenda Pública e não uma faculdade desta. [203] E, uma vez inscrito, presume-se o crédito líquido e certo, ensejando desde

---

[198] Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997, art. 1º.
[199] Código Civil de 2002, art. 394; Código Civil de 1916, art. 955.
[200] Código Civil de 2002, art. 405;
[201] Código Civil de 2002, art. 202, inciso III.
[202] Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, art. 94, inciso I e seu § 3º.
[203] MARINS, James. *Direito Processual Tributário brasileiro (administrativo e judicial).* São Paulo: Dialética, 2001, p. 536.

logo a correspondente execução judicial, que a Fazenda Pública não pode deixar de promover, limitando-se a fazer o protesto para interromper a prescrição. O devedor tributário está em mora, automaticamente, a partir do vencimento do débito, tanto que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido dos juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta. [204] E na relação tributária não se cogita em direito de regresso, pois existe responsabilidade solidária entre os devedores e os responsáveis tributários. Assim, a Fazenda Pública não tem necessidade de promover o protesto de certidão de inscrição de crédito tributário, que se mostra absolutamente incabível.

Registre-se, finalmente, que o Superior Tribunal de Justiça já afirmou ser incabível o protesto da Certidão de Dívida Ativa, [205] e o fez com inteira propriedade, pelas razões que acabamos de expor.

A Portaria nº 321, portanto, representa uma afronta do Procurador Geral da Fazenda Nacional ao Poder Judiciário, menosprezando o entendimento manifestado pelo Superior Tribunal de Justiça, que não poderia, de nenhum modo, ser desconhecido, nem desconsiderado. Referida Portaria tem apenas a utilidade de definir a responsabilidade de quem a subscreve pela indenização do dano causado ao contribuinte, que decida ingressar com ação de ressarcimento diretamente contra o agente público, como temos preconizado.[206]

Ocorre que o Superior Tribunal de Justiça, por sua Segunda Turma, já decidiu que o protesto de uma CDA, por ser desnecessário e inócuo, não gera por si só dano moral. E com esse entendimento reformou acórdão do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, que condenou um banco e um município ao pagamento de indenização a uma empresa, ao entendimento de que, como a certidão de dívida ativa não é passível de protesto, a falta de amparo legal justificador do ato leva à configuração do dano moral “in re ipsa”. Segundo a Ministra Eliana Calmon, relatora do caso, o protesto da certidão de dívida ativa não pode ser tido como nocivo dado o caráter público da informação nele contida.[207]

---

[204] Código Tributário Nacional, art. 161.
[205] STJ, REsp 287.824-MG, rel. Min. Francisco Falcão, DJU 1 de 20.02.2006, p. 205.
[206] MACHADO, Hugo de Brito. Responsabilidade pessoal do agente público por danos ao contribuinte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 95, 2003.
(texto publicado em: *DIREITO FEDERAL – Revista da Associação dos Juizes Federais AJUFE* n. 69 – p. 121-148; *Revista Ibero-Americana de Direito Público*, América Jurídica, Rio de Janeiro, ano 2, v. VI, p. 89-106; *Revista Ibero-Americana de Direito Constitucional*, AIDCE, Fortaleza, 2002, ano I, n. 1, p. 225-256; *Revista do Instituto dos Magistrados do Ceará*, ano 06, n. 11, jan./jun. 2002, p. 121-157).
[207] STJ, 2ª Turma, Resp 1.093.601, *Boletim Informativo Juruá* nº 471, 16 a 30 de novembro de 2008, p. 6.

Tal entendimento do Superior Tribunal de Justiça nos parece incoerente e inteiramente inadmissível, prestando-se para demonstrar que o arbítrio do fisco muita vez conta com o beneplácito do Judiciário. Exatamente por ser desnecessário e inócuo, o protesto de CDA configura verdadeiro abuso de autoridade, sendo feito apenas com o propósito de macular a credibilidade do contribuinte. Causa, sim, inegável dano moral, tanto quanto um protesto indevido de um título cambiário.

3.7 Recusa de Fornecimento de Certidões

Outro direito fundamental do contribuinte flagrante e constantemente violado é o direito à certidão. Em muitos casos, a exigência de certidão de quitação se faz indevidamente. Além disto, quando o contribuinte tenta atender tais exigências em muitos casos encontra o obstáculo consistente na recusa ao seu pedido de certidão.

Conhecemos inúmeros casos nos quais é negado ao contribuinte o seu direito à certidão, sendo em alguns deles ridículo o argumento utilizado para a recusa. Entre estes, podemos citar o caso do contribuinte ao qual foi negada a certidão de quitação, conhecida como Certidão Negativa de Débito, porque o sistema registrara haver ele feito o pagamento de cinquenta e poucos reais sem que existisse o débito correspondente. É evidente que não existia débito nenhum a impedir o fornecimento da certidão, mas o funcionário incumbido do serviço alegou que como ninguém paga sem dever, no caso o interessado com certeza deixara de prestar a declaração do imposto correspondente, sendo, portanto, devedor da multa correspondente ao inadimplemento da obrigação acessória, isto é, da obrigação de declarar. E assim, somente depois de regularizada tal situação, é que poderia fornecer a certidão desejada, cabendo ao contribuinte tanto a iniciativa, como o ônus de provar a sua regularidade perante a Fazenda.

Outro caso que nos chamou a atenção foi o de alguns contribuintes que fizeram pagamentos com erro no denominado “código da receita”, um número que identifica a qual o tributo se refere o pagamento. Em face desse erro o sistema informatizado não reconheceu aqueles pagamentos, e assim permaneceram em aberto os débitos, embora também estivessem registrados os pagamentos, dos quais resultaram créditos em aberto. O pior, em tais casos, é

que os contribuintes só tomaram conhecimento do problema quando foram citados em execuções fiscais. E, então, depois de comprovarem junto à Justiça Federal que haviam feito os pagamentos, eram encaminhados à Procuradoria da Fazenda, e por esta à Receita Federal, que, afinal, indicava ser necessário um novo pagamento.

E o mais grave é que recusaram ao contribuinte interessado o direito à restituição do valor, que disseram haver sido *indevidamente* pago. Argumentaram que o pagamento se dera há mais de cinco anos e o direito à restituição estava extinto pela prescrição, argumento evidentemente absurdo porque a prescrição diz respeito ao direito à restituição do indébito tributário, vale dizer, restituição do valor pago quando o tributo não é devido.

Em tais casos, não ocorreram pagamentos de tributos indevidos. Os pagamentos correspondiam, todos eles, a valores efetivamente devidos pelos contribuintes. O que houve de fato foi *erro no procedimento de pagamento*, que não se confunde com pagamento do que é indevido. E o erro no procedimento teria de ser corrigido mediante simples registro no sistema informatizado, sem qualquer exigência, se a Fazenda tivesse o mínimo respeito pelos direitos dos contribuintes.

A certidão negativa de débito tributário apenas indica não existir débito, como tal entendido o *crédito tributário regularmente constituído* contra o interessado, com prazo para pagamento já esgotado. Por isto mesmo, não pode ser negada se não existe lançamento. Neste sentido, tem se manifestado, com inteira razão, o Superior Tribunal de Justiça. [208]

É muito comum, também, a recusa do fornecimento de certidão negativa de débito a contribuinte, pessoa jurídica, sob a alegação da existência de sócio seu, ou débito de outra pessoa jurídica na qual participa sócio da requerente. A jurisprudência afirma, com razão, que a recusa em tais casos é inteiramente ilegal e abusiva, porque a pessoa jurídica não se confunde com seus sócios, nem com outras pessoas jurídicas das quais estes participem.

---

[208] STJ, Segunda Turma, Resp nº 831.975-SP, rel. Ministro Castro Meira, julgado em 07/10/2008. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 160, 2009, p. 195-196.

3.8 Exigência de Certidões Negativas

Talvez a forma mais frequente de sanções políticas seja, atualmente, a exigência de certidões negativas de débito. Tudo o que o cidadão pretender fazer perante a Administração Pública depende, sempre, da apresentação por este de certidão negativa de débito.

A rigor, a exigência de certidões negativas só é admissível nos casos estabelecidos pelo Código Tributário Nacional. A esse propósito, aliás, já escrevemos:

> O Código Tributário Nacional dispõe sobre a exigência da quitação de tributos em três hipóteses, a saber: a) no art. 191, como condição para o deferimento de concordata ou para a declaração de extinção das obrigações do falido; b) no art. 192, como condição da sentença de julgamento partilha ou adjudicação, e c) no art. 193, como condição para a celebração de contrato com entidade pública, ou participação em licitação.
> A interpretação sistêmica dessas normas impõe que as situemos no âmbito do Código, cujo Título III, de seu Livro Segundo, cuida do Crédito Tributário, com o Capítulo VI dedicado especificamente às Garantias e Privilégios do Crédito Tributário.
> Daí se conclui serem as normas dos artigos 191, 192 e 193, acima referidas, pertinentes a crédito tributário, matéria que, por força do disposto no art. 146, inciso III, alínea "b", da vigente Constituição, situa-se no campo privativo das leis complementares. Em outras palavras, isto quer dizer que somente através de lei complementar é possível a alteração desses dispositivos do Código, especialmente quando se tratar de ampliação, ou da instituição de outras hipóteses de exigência de quitação de tributos.
> Assim, é de grande importância a interpretação daqueles dispositivos, de sorte a que se tenha clara a delimitação das hipóteses nas quais é válida a exigência da quitação tributos.
> A exigência determinada pelo art. 191 diz respeito apenas aos tributos relativos à atividade mercantil do requerente da concordata, ou da declaração de extinção das obrigações do falido. Não abrange, portanto, possíveis débitos tributários de sócios, administradores, ou de pessoas jurídicas outras, ainda que de algum modo ligadas à pessoa de cuja concordata, ou de cuja falência se esteja a cogitar.
> A exigência do art. 192 diz respeito exclusivamente aos tributos relativos aos bens do espólio, ou suas rendas. Não abrange débitos tributários dos herdeiros ou adjudicantes, ou qualquer outro.
> A exigência do art. 193 diz respeito apenas aos tributos relativos à atividade em cujo exercício o contribuinte está contratando, ou licitando. E somente aqueles tributos devidos à pessoa jurídica contratante, ou que está a promover a concorrência. Não abrange, pois, tributos devidos a outras pessoas jurídicas de Direito Público.
> A referência ao contrato, e à concorrência, justifica-se pelo fato de alguns contratos serem possíveis sem concorrência. Se realizada a concorrência, na oportunidade desta é feita a exigência de quitação, que não precisa ser repetida na ocasião do contrato.
> Excepcional que é, a norma que estabelece a exigência de quitação não pode ser interpretada ampliativamente, nem ampliada pela lei ordinária. Só é cabível, portanto, nas situações expressamente indicadas pelo CTN, a saber:
> a) do que pretende concordata, preventiva ou suspensiva da falência;
> b) dos interessados em partilha ou adjudicação de bens de espólio; e
> c) dos que licitam, ou contratam com entidades públicas.

> As duas primeiras situações não dizem respeito ao exercício normal de atividades econômicas, por isto mesmo a exigência da quitação não afronta a garantia do livre exercício de tais atividades, assegurada pelo art. 170, parágrafo único, da Constituição. A última pode, em certos casos, afetar essa garantia, e por isto é de constitucionalidade duvidosa. De todo modo, é razoável admitir-se que o órgão público se recuse a contratar com quem lhe deve.
> Lei ordinária, seja federal, estadual ou municipal, que amplia o alcance da exigência de quitação, contidas nos artigos 191, 192 e 193 do CTN, ou institui outras hipóteses para formulação dessa exigência, padece de inconstitucionalidade, tanto formal, quanto substancial. [209]

A propósito da exigência de certidões negativas de débito tributário, para demonstrar, mais uma vez, o absoluto desrespeito da Fazenda Pública pelos direitos fundamentais do contribuinte, é interessante o registro de que em alguns casos existe a cobrança de "taxas" pelo fornecimento de tais certidões; cobrança que viola flagrantemente o art. 5º, inciso XXXIV, alínea "*b*", da Constituição Federal de 1988, segundo o qual são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas, "a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal."

3.9 Exigência de Certidões Negativas para o Recebimento de Precatório

Lei editada no final de 2004, que altera a tributação do mercado financeiro e de capitais e trata de incentivos à modernização dos portos, estabeleceu que o levantamento ou a autorização para depósito em conta bancária de valores decorrentes de precatório judicial somente poderá ocorrer mediante a apresentação ao juízo de certidão negativa de tributos federais, estaduais, municipais, bem como certidão de regularidade para com a Seguridade Social, o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e a Dívida Ativa da União, depois de ouvida a Fazenda Pública.[210]

Repleta de impropriedades quanto à técnica legislativa, contrariando flagrantemente a Lei Complementar que cuida desse assunto[211], essa lei revela apenas uma atitude, lamentável sob todos os aspectos, que é a de protelar por todos os meios o pagamento de precatórios judiciais. A pretexto de preservar o interesse público, formula exigência aparentemente

---

[209] MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2005, v. III, p. 891-892.
[210] Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, art. 19
[211] Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998.

legítima que, na verdade, tem a finalidade de dificultar a execução de sentenças que tenham condenado o Poder Público a fazer pagamentos. É incrível como os governantes buscam e muitas vezes conseguem, sob a aparência de legalidade, violar direitos fundamentais.

Realmente, a garantia de jurisdição é um direito fundamental. Ninguém o nega, mas de nada vale uma jurisdição que não se faça efetiva, com a execução completa das decisões judiciais. Por outro lado, o direito à jurisdição tem maior importância exatamente quando exercido contra o Estado, sendo inadmissível que neste caso a efetivação da prestação jurisdicional que consubstancia a restauração, digamos assim, do direito violado pelo Estado, fique condicionada à inexistência de dívida do interessado para com o Poder Público. Por isto mesmo, podemos considerar que entre as diversas situações nas quais a lei cogita na exigência de certidões negativas de débitos, com certeza esta é a situação na qual a inconstitucionalidade é mais flagrante. Sobre o assunto, aliás, procurando demonstrar a inconstitucionalidade da exigência em questão, já escrevemos:

> Com a exigência das certidões, determinada pelo art. 19 da Lei nº 11.083/04, a norma constitucional que assegura a todos o direito à jurisdição passaria a não valer contra a Fazenda Pública. Tal norma estaria acrescida agora de uma ressalva implícita a dizer: *salvo quando a lesão ou a ameaça seja praticada pela Fazenda Pública contra alguém que, a juízo dos governantes, esteja a dever a qualquer das entidades integrantes do Poder Público.* [212]

Felizmente o Supremo Tribunal Federal, apreciando Ação Direta de Inconstitucionalidade promovida pela Ordem dos Advogados do Brasil, declarou a inconstitucionalidade da regra legal em referência, extirpando-a de nosso ordenamento jurídico.[213]

[212] MACHADO, Hugo de Brito. Exigência de certidões negativas de débito para o recebimento de precatório – inconstitucionalidade do art. 19 da Lei nº 11.083/04. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 131, 2006, p. 44.

[213] STF, ADIN nº 3.453, rel. Ministra Carmen Lúcia, julgada em 30/11/2006.

3.10 Retrocesso na Jurisprudência do STF no Trato das Sanções Políticas

3.10.1 Suspensão da inscrição estadual

Cumpre-nos registrar o fato de que, infelizmente, o Supremo Tribunal Federal tem decisões consubstanciando lamentável retrocesso no trato das sanções políticas no contexto dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte, como, por exemplo, a que proferiu no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 474.241-1 de Minas Gerais, com a qual admitiu a legalidade no ato de suspensão da inscrição estadual do contribuinte. Nesse momento de rara infelicidade o Supremo Tribunal Federal adotou a tese autoritária, assim expressa:

> Ademais, não se vislumbra ilegalidade na suspensão da inscrição estadual da impetrante. A realização da atividade econômica da impetrante tem amparo constitucional da livre iniciativa prevista nos artigos 5º, inciso XIII e 170 da Constituição da República Federativa do Brasil, no entanto, a atuação econômica não é absoluta, sofrendo, por conseguinte, limitações de ordem pública previstas na Constituição e em legislações infraconstitucionais. Compete, pois, à Administração Pública exercer o seu poder de polícia controlando a atuação privada no ambiente público. A impetrante não tem o direito ilimitado de atuar economicamente no Estado, pois, submete-se ao controle de sua atividade aos limites jurídicos do Poder Público. Assim, enquanto perdurar a situação de irregularidade em relação às obrigações tributárias, quer sejam principais ou acessórias, a impetrante terá a sua autorização suspensa, o que não se configura, a princípio, ato ilegal ou abusivo. [214]

Como se vê, a tese adotada nesse julgado pelo Supremo Tribunal Federal é autoritária porque reconhece à Fazenda Pública o poder de somente permitir o exercício da atividade econômica àquele que atender todas as suas exigências. A legislação tributária estabelece as sanções aplicáveis àquele que infringir seus dispositivos. Assim, ao contribuinte infrator, a Administração pode aplicar, conforme o caso, a penalidade pecuniária prevista, vale dizer, a multa correspondente à infração cometida, e cobrar o valor correspondente mediante execução fiscal. Não pode, porém, proibir o desempenho da atividade econômica, nem suspender esse desempenho até que o contribuinte se curve às suas exigências.

---

[214] Ag. Reg. No RE 474.241-1 de Minas Gerais, trecho do voto do Ministro Sepúlveda Pertence. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 134, 2006, p. 169.

3.10.2 Fechamento da Fábrica de Cigarros

Outro exemplo de retrocesso da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no trato das sanções políticas ocorreu no caso do fechamento de uma fábrica de cigarros que foi notificada pela Administração Tributária a recolher integralmente seus débitos, sob pena de ter cancelado o seu registro especial e assim interditados os seus estabelecimentos, com fundamento no art. 2º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, com redação que lhe deram a Lei nº 9.822, de 23 de agosto de 1999, e a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que estabelece:

> Art. 2º. O registro especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pela autoridade competente, se, após sua concessão, ocorrer um dos seguintes fatos:
> I – .....
> II – não cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal.

Questionando a referida sanção, a empresa promoveu ação judicial que foi julgada procedente em primeira instância. O Tribunal Regional Federal da 2ª Região, todavia, reformou a sentença, proferindo acórdão que considerou válida a interdição dos estabelecimentos da autora; acórdão contra o qual esta ingressou com recurso extraordinário, admitido pelo Presidente do Tribunal recorrido; e pediu ao Supremo Tribunal Federal, cautelarmente, fosse agregado ao recurso extraordinário o efeito suspensivo, para que não restasse afinal inútil o seu provimento, em face dos danos praticamente irreversíveis produzidos com a interdição de seus estabelecimentos. O Supremo Tribunal Federal, todavia, denegou esse pedido, vale dizer, ao menos no juízo cautelar acatou o ato da Fazenda, que reputou compatível com sua jurisprudência em face das peculiaridades do caso.

As peculiaridades alegadas pela Fazenda consistiam em: a) ser o cigarro um produto nocivo à saúde, o que recomendaria tratamento mais rigoroso ao contribuinte inadimplente; e b) permitir o funcionamento de empresa sem o pagamento do tributo seria contrário à livre concorrência, prejudicando aquelas empresas que recolhem o imposto regularmente.

O argumento da Fazenda é falacioso. Primeiro porque o cigarro é nocivo à saúde, independentemente do pagamento de impostos. Depois, porque o fechamento de uma fábrica, quando existem muitas outras, termina por favorecer às de maior porte, garantindo a estas o domínio do mercado.

A questão, pois, consiste em saber se pode a Fazenda Pública utilizar meios coercitivos indiretos para compelir o contribuinte ao pagamento do tributo que entende devido, ou se deve utilizar-se dos meios regulares para o lançamento e cobrança do tributo, em qualquer caso. E não temos dúvida de que a última opção é a única compatível com a garantia de livre concorrência.

A norma albergada pelo art. 2º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.593/77, permite a aplicação da sanção máxima, vale dizer, o cancelamento do registro especial e a conseqüente interdição do estabelecimento da empresa, em face do "não cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal." Adota, portanto, a sanção política mais severa como instrumento de cobrança de tributos. Em outras palavras, retira do contribuinte todas as proteções jurídicas contra o arbítrio da Fazenda Pública, à qual atribui o mais absoluto poder para decidir quem prossegue na atividade e quem é obrigado a encerrá-la. Basta que tenha havido o descumprimento de uma só obrigação tributária, seja qual for, mesmo acessória e mesmo da menor importância.

Essa norma, como se pode facilmente perceber, atribui à Fazenda Pública um poder de dimensão inadmissível, poder que lhe permite interditar o estabelecimento que bem entender. Basta instaurar uma ação fiscal qualquer, com ou sem fundamento. Como o contribuinte não tem assegurado o direito à jurisdição, o arbítrio da autoridade poderá ser consumado, ainda quando a exigência fazendária seja indevida.

No caso em referência, a empresa fabricante de cigarros se insurgia contra a exigência do IPI calculado com "alíquota fixa", fórmula que favorece as grandes fábricas, impedindo a concorrência das fábricas menores que, mesmo vendendo mais barato o produto pagam o mesmo imposto. Em outras palavras, imposto em percentual mais elevado.

É certo que o Ministro Peluso, em seu voto-vista que afinal prevaleceu no julgamento, ressaltou não estar adotando entendimento contrário à jurisprudência da Corte, que deixava de aplicar simplesmente em virtude da singularidade do caso. Desenvolveu argumentação condenando o fumo, mas afinal a singularidade consistiria mesmo em se tratar de uma empresa que vinha adotando postura de resistência em face da exigência tributária que reputava indevida, vale dizer, a cobrança do IPI calculado com alíquota fixa.

Ocorre que a empresa em questão resistia à exigência, utilizando o instrumento jurídico adequado, vale dizer, utilizando o direito à jurisdição. Tinha diversas ações judiciais contra a Fazenda, questionando aquela exigência, e em nenhuma dessas ações havia sentença definitiva. E a alegada *singularidade factual e normativa do caso* estava consubstanciada, quanto ao aspecto normativo, em dispositivo flagrantemente inconstitucional, que é o art. 2º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.593/77, que nem ao menos exige para sua aplicação qualquer particularidade. Basta que o contribuinte deixe de cumprir *qualquer* obrigação tributária, seja principal ou acessória, por menos importante que seja.

Quanto ao *elemento factual*, a alegada singularidade estava baseada simplesmente em alegações formuladas em memoriais pela Fazenda Nacional, sem observância do devido processo legal porque em sede absolutamente inadequada à produção de contraprova e mesmo de contra argumentos pela parte contrária. Por outro lado, ainda quanto ao *elemento factual*, ele não tinha mesmo nada de singular.

Primeiro, porque, nas situações anteriormente apreciadas pelo STF, quando da formação de sua jurisprudência sobre a inconstitucionalidade das "sanções políticas", o contribuinte também possuía débitos. E sempre se dizia ser isso irrelevante. Importa é que, como destacou o Ministro Marco Aurélio, "em Direito, o meio justifica o fim, mas não este, aquele. Recorra a Fazenda aos meios adequados à liquidação dos débitos que os contribuintes tenham, abandonando a prática de fazer justiça pelas próprias mãos...".[215] O que o dispositivo atacado autoriza, no caso, é exatamente a prática de fazer justiça pelas próprias mãos, não havendo na singularidade apontada nada que altere isso.

Segundo, porque a Fazenda sempre alegará, para aplicar uma sanção política, que o contribuinte não paga os tributos devidos, e que isso trará reflexos para a concorrência, a isonomia etc. Essa é a justificativa de toda coação indireta. Ao acolhê-la, portanto, o STF não estará firmando precedente aplicável apenas ao presente caso, mas a qualquer hipótese de restrição ao direito à livre iniciativa por conta de supostas pendências tributárias.

É da maior evidência, portanto, que a alegada singularidade do caso não podia afastar, em nenhuma hipótese, a jurisprudência firme do Supremo Tribunal Federal. Por isto mesmo consideramos que, na verdade, o julgamento em questão implicou um verdadeiro retrocesso naquela jurisprudência.

---

[215] STF, Pleno, RE 413.782/SC, Rel. Min. Marco Aurelio, j. em 17/3/2005, *DJ* de 3/6/2005, p. 4, *RDDT* 120/222. Disponível em: <www.stf.gov.br>.

Por outro lado, o acolhimento da tese fazendária, ainda que sob a reserva que o Eminente Ministro Cezar Peluso se preocupou em expressar, criou um precedente perigoso, que a rigor poderá levar à destruição das garantias constitucionais para os contribuintes brasileiros. A referida tese nada mais é do que mais um dos artifícios do Poder para contornar os limites jurídicos. Se o Supremo Tribunal Federal admite que o art. 2º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.593/77 não é inconstitucional, tal norma poderá ser aplicada a qualquer produtor de cigarro, ainda que não se possa falar em "singularidade factual e normativa do caso", porque a referida norma não faz referência a nenhuma situação peculiar para justificar o cancelamento do registro especial regulado naquele diploma legal. Reporta-se apenas ao inadimplemento de obrigações tributárias, principais ou acessórias. Assim, decidido pelo Supremo Tribunal Federal que essa norma é constitucional, nada impede a sua aplicação contra qualquer empresa fabricante de cigarros que deixe de cumprir uma obrigação tributária, seja principal ou acessória, por menos importante que seja.

A situação nos faz lembrar do que ocorreu com a definição do não-recolhimento do tributo como apropriação indébita. O antigo Tribunal Federal de Recursos, por seu Plenário, rejeitou a arguição de inconstitucionalidade do dispositivo do Decreto-lei nº 326/67, que definiu como apropriação indébita o não recolhimento de tributo, ao argumento de que

> o *caput* da referida regra legal não criou novo tipo penal, limitando-se a proibir que o contribuinte empregue o produto do imposto em fim outro que não seja o recolhimento aos cofres da União e cujo descumprimento reúne em si os elementos do crime definido no art. 168 do estatuto. [216]

Ocorre que na defesa de acusados da prática de *apropriação indébita* por não haverem recolhido o Imposto sobre Produtos Industrializados, os advogados passaram a sustentar que o dolo específico, elemento essencial na configuração desse tipo, estava afastado pela escrituração contábil da empresa, que reconhecia a dívida do imposto. O mesmo Tribunal então decidiu, por sua 2ª Turma, que a configuração da apropriação indébita do IPI não exige o dolo específico porque, o art. 2º, do Decreto-lei 326/67, "criou um delito de formato próprio, com tipicidade determinada". [217]

---

[216].Rec. Crim. nº 544 - SC, Rel. Ministro Antonio Torreão Braz, julgado em 11/12/79, mv. Tribunal Pleno, RTRF nº 82, p. 1-14.
[217].RCr nº 4.589 - PE, julgada em 8.6.82, Rel. Min. José Cândido, RTFR nº 93, p. 127.

A evidência do equívoco dispensa comentários. Ou o Decreto-lei instituíra tipo novo, e neste caso seria inconstitucional, ou então a configuração da apropriação indébita não poderia prescindir do dolo específico.

Agora o Supremo Tribunal Federal, considerando a singularidade do caso, decidiu não ser inconstitucional o art. 2º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.593/77, que autoriza o fechamento de uma fabrica de cigarros, sem fazer referência a nenhuma peculiaridade do caso. Basta que ocorra o descumprimento de uma obrigação tributária, principal ou acessória. Firma um precedente perigoso.

Aliás, diante do precedente firmado pelo Supremo Tribunal Federal favoravelmente à sanção política de que se cuida, nada impedirá a criação de mecanismo igual para outros setores da atividade econômica. Ao governo não faltarão argumentos para justificar a necessidade de um registro especial para os produtores de alimentos, de remédios, de brinquedos e de tudo o mais; E definirá sempre o adimplemento das obrigações tributárias como condição da manutenção desse registro especial, algo importantíssimo para manter o “equilíbrio do mercado”, a “isonomia entre contribuintes” e a “liberdade de concorrência”. Assim, terá contornado a jurisprudência da Corte Maior e destruído as garantias constitucionais do cidadão contribuinte, que ficará sujeito aos tributos nos termos que a Fazenda Pública entender que são devidos, e não apenas aos tributos devidos nos termos da lei.

Espera-se, portanto, que o Supremo Tribunal Federal abandone essa trilha do retrocesso e empreste maior efetividade aos direitos fundamentais do contribuinte, afastando as sanções políticas que são, como a seguir será demonstrado, flagrantemente inconstitucionais.

4 Inconstitucionalidade das Sanções Políticas

4.1 Argumentos em Defesa das Sanções Políticas

O argumento mais comum sustentado pelos que defendem atitudes arbitrárias do fisco é o do interesse público. As sanções políticas seriam justas medidas para compelir o contribuinte inadimplente ao pagamento do tributo devido.

Outro argumento geralmente utilizado pelos defensores das sanções políticas é o de que a liberdade para o exercício da atividade econômica não é absoluta, tanto que a regra constitucional que a consagra estabelece expressa ressalva. O art. 170, parágrafo único, da vigente Constituição Federal, assegura a todos o livre exercício da atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, *salvo nos casos previstos em lei*. A ressalva, segundo os defensores das sanções políticas, abrigaria a possibilidade de proibir o exercício da atividade econômica aos que não atenderem a todas as exigências da Administração Tributária.

4.2 Inconsistência da Defesa das Sanções Políticas

É inconsistente, porém, a defesa que tem sido feita das sanções políticas. Os argumentos nos quais se funda, tanto o interesse público, como o argumento albergado na ressalva existente na regra constitucional, são falaciosos, como passamos a demonstrar.

Quanto ao interesse público, porque tal argumento serve para a defesa de todo e qualquer ato arbitrário, e desconhece que o interesse público mais relevante consiste precisamente na preservação dos direitos dos cidadãos, em cujo benefício deve ser construída a ordem jurídica. Nessa linha de pensamento escreve Wilhelm Hartz, juiz da Corte Federal de Finanças da Alemanha:

> Os interesses do cidadão não são, sem mais, direitos menores do que os do fisco. O fisco executa uma tarefa do Estado, mas não é o próprio Estado. Não mais prevalece a concepção em nosso tempo de que o indivíduo não é nada, e o Estado significa tudo, nem de que o fisco e o Estado são a mesma entidade. Estas idéias nos obrigam a meditar continuamente em todo o complexo de relações entre o Estado e o cidadão no campo do direito tributário e, sobretudo, a ser críticos de certos princípios que a jurisprudência assentou com apoio em idéias surgidas a partir de 1933. Devemos tentar atingir um equilíbrio racional entre os interesses do fisco e os dos cidadãos, buscando-o do espírito da Lei Fundamental, exatamente para permitir que os cidadãos e o seu Estado, em nível elevado, se transformem numa unidade e, dessa forma, as duas partes adquiram segurança. [218]

Com as sanções políticas jamais alcançaremos o equilíbrio entre os interesses do fisco e os dos cidadãos, porque elas destroem precisamente o espírito da Constituição, amesquinhando os direitos fundamentais que esta tem por fim assegurar, apoiadas quase sempre no elemento simplesmente literal da interpretação jurídica.

O apego ao elemento literal por parte dos defensores das sanções políticas, aliás, está bem evidente no segundo dos dois argumentos há pouco referidos. Realmente, a regra da Constituição Federal que diz ser *assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei* [219] alberga, literalmente, a ressalva dos casos previstos em lei. Ocorre que tal ressalva não tem nem pode ter o alcance que lhes pretendem atribuir, sob pena de restar transformada a exceção em regra. Sobre este ponto já escrevemos:

> A ressalva contida no final do dispositivo na verdade diz respeito a certas atividades que, por questão de segurança, ficam a depender da autorização estatal, como acontece, por exemplo, com o fabrico e comercialização de determinadas armas e munições. Obviamente não seria razoável admitir-se a produção, ou o comércio, de metralhadoras, por exemplo, sem autorização e controle do Estado. [220]

A autorização estatal para o exercício da atividade não pode ficar condicionada ao pronto atendimento das exigências da Administração Tributária, porque isto, além de converter em regra a exceção, o que é bastante para desqualificar essa interpretação estatizante, implica negar as mais elementares garantias do contribuinte contra as exigências tributárias indevidas.

---

[218] HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária*. Tradução de Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 77.

[219] Constituição Federal de 1988, art. 170, parágrafo único.

[220] MACHADO, Hugo de Brito. Sanções Políticas no Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 30, 1998, p. 47. No mesmo sentido: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. As liberdades econômica e profissional e os cadastros de contribuintes. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 67, 2001, p. 73 e ss.

A Fazenda Pública dispõe de meios legais próprios para compelir o contribuinte ao cumprimento de suas obrigações tributárias. Se acessórias, a aplicação das multas correspondentes, e se principais, inclusive as decorrentes das multas, a execução fiscal. Se admitirmos o uso de sanções políticas, ou formas de execução indireta, estaremos amesquinhando seriamente as garantias constitucionais. Não apenas a da liberdade econômica ou profissional, mas também a garantia da jurisdição, sem a qual nenhum direito será efetivo.

As sanções políticas resultam simplesmente do comodismo das autoridades da Administração Tributária, que pretendem receber o tributo da maneira mais fácil, sem que ao contribuinte seja assegurado o direito de questionar suas exigências, pois elas consubstanciam "restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento de tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, entre outras". [221]

No Estado de Direito Democrático, a ordem jurídica confere à Administração Tributária os meios próprios para obrigar os contribuintes ao pagamento dos tributos devidos nos termos da lei, sem prejuízo do direito dos contribuintes de se oporem à cobrança de tributos legalmente indevidos. Assim, a defesa das sanções políticas é absolutamente inconsistente porque tais sanções afastam a possibilidade de defesa contra exigências indevidas, permitindo a cobrança dos tributos nos termos da vontade da Administração, o que não apenas viola a regra do art. 170, parágrafo único, de nossa Constituição Federal, mas constitui prática absolutamente contrária à preservação de nossa ordem econômica.

4.3 Tributação e Ordem Econômica

4.3.1 O Conceito de Ordem Econômica

A palavra *ordem*, no sentido em que compõe a expressão *ordem econômica*, no contexto deste nosso estudo, pode ser entendida como um conjunto de regras. Ao descrever os

[221] MACHADO, Hugo de Brito. Sanções políticas no Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 30, 1998, p. 46.

diversos significados da palavra ordem, De Plácido e Silva registra, com inteira propriedade, o que devemos entender pela expressão ordem econômica. Ordem, em suas palavras,

> É, afinal, o conjunto de regras que determinam e regem as atividades dos homens. Bem por isso, por sua origem pelo âmbito social, a que se refere, pela natureza das relações que regula, pelo território, em eu é compreendida, e pelo momento histórico, em que se estabelece e passa a vigorar, a ordem toma diferentes denominações: *ordem familiar, ordem capitalista, ordem estatal, ordem natural, ordem política, ordem pública, ordem social, ordem jurídica, ordem econômica, etc*.[222]

É intuitivo, portanto, que, no contexto da Constituição Federal, ordem econômica é o conjunto de regras que regem as atividades econômicas. É o capítulo da Constituição que define a opção política do Estado brasileiro por um modelo de organização de suas riquezas. E sobre as opões possíveis, registrou Celso Ribeiro Bastos:

> No mundo há dois sistemas fundamentais que disputam o privilégio de ser o adotado na organização da vida econômica. O sistema socialista, calcado na propriedade coletiva dos meios de produção e implantado nos países marxistas, sobretudo no leste europeu; o outro fundado na propriedade privada dos meios de produção, na iniciativa privada e na livre concorrência, de um modo geral aceito em todos os países que não optaram por uma economia coletivizada.
> A nossa ordem econômica pertence a esse último modelo.[223]

Já ocorreram profundas mudanças na organização econômica dos diversos países, tanto dos socialistas como dos capitalistas. Mesmo assim, e não obstante a influência do processo de globalização da economia mundial, parece que ainda podemos falar daqueles dois modelos, a saber, o da economia coletivizada, ou mais exatamente, da economia estatizada, e o da economia de livre iniciativa, ou da liberdade econômica. E o Brasil, com a Constituição de 1988, certamente optou pelo último.

4.3.2 Opção Política pela Liberdade Econômica

Realmente, não obstante alguns temperamentos que podem ser vistos em alguns de seus dispositivos, a Constituição Federal de 1988 consubstancia clara opção pela ordem econômica da livre iniciativa. E essa opção é da maior importância porque, em face da

---

[222] SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 1987, v. III, p. 289.
[223] BASTOS, Celso Ribeiro. *Dicionário de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 126.

supremacia constitucional, esse modelo se impõe na ordem jurídica em geral, sendo desprovida de validade qualquer regra que o contrarie.

Temos, portanto, um verdadeiro plano econômico, de caráter impositivo, pelo fato de estar albergado na Constituição Federal. É o que nos ensina, com propriedade, Paulo Bonavides:

> Já houve quem afirmasse que "as novas Constituições são verdadeiros planos de política econômica", o que demonstra a excepcional importância atribuída pelo constitucionalismo moderno a uma organização sólida das finanças públicas.
> "As Constituições tendem mais a ser Cartas econômico-sociais do que políticas, como haviam sido em épocas passadas", escreve Mario Gonzalez, acrescentando que no Estado moderno, a política clássica, de "caráter teórico especulativo", se transformou, essencialmente, numa política prática, de "caráter econômico social. [224]

Seja como for, certo é que a Constituição Federal de 1988 consubstancia indiscutível opção política pela ordem econômica da livre iniciativa, e isto tem sérias consequências no campo da tributação, especialmente no que preserva a propriedade privada e a livre concorrência, e prescreve a defesa do meio ambiente, porque, com isto, torna desprovido de validade jurídica qualquer ato estatal, individual ou normativo, inclusive os atos da Administração Tributária, que se ponham em conflito com esses princípios e regras constitucionais.

4.4 Propriedade Privada

4.4.1 Alcance do Princípio

Nossa Constituição Federal, ao cuidar dos princípios gerais da atividade econômica, determina seja observado, entre outros, o princípio da propriedade privada.[225] E com isto justificou a existência do tributo, pois um Estado onde a ordem econômica adota o princípio da propriedade não pode, em regra, deter a propriedade dos meios de produção e valer-se do

[224] BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 46-47.
[225] Constituição Federal de 1988, art. 170, inciso II.

instrumento jurídico necessário a operar a transferência de recursos financeiros do setor privado para o os cofres públicos.

A garantia constitucional do princípio da propriedade privada impõe a existência do tributo, mas impõe também limitações ao exercício do poder de tributar. Assim é que, além das limitações constitucionais ao poder de tributar, já de todos conhecidas, expressamente estabelecidas no texto da Constituição, podem ser enunciadas outras limitações, que neste se encontram implícitas. Entre estas, a garantia de que as autoridades da Administração Tributária não podem interferir na gestão das empresas, determinando o que estas podem e o que não podem fazer; o que é necessário e o que não é, para influir, com tais interferências, na formação de relações tributárias.

Imagine-se, por exemplo, a autoridade da Administração Tributária a dizer que determinada empresa não precisa de duzentos empregados, mas apenas de cento e cinquenta, que podem executar todas as tarefas que integram a atividade empresarial. Se tal fosse admissível, o gasto com os cinquenta empregados excedentes poderia ser adicionado ao lucro líquido como despesa desnecessária, com o decorrente acréscimo da base de cálculo do imposto sobre a renda. Este é apenas um exemplo, que se faz pertinente em face do que estabelece a legislação específica, que se refere às despesas necessárias quando define as despesas dedutíveis na apuração da base de cálculo do imposto de renda. Saber que despesa é, e que despesa não é necessária, é uma questão que somente o empresário pode resolver. Inúteis, por isto mesmo, são as tentativas de superar essa dificuldade, como se pode ver do que dizem eminentes estudiosos do imposto de renda:

> O PN nº 32/81 definiu o conceito de despesa necessária dizendo que o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.
> Despesa normal, diz o Parecer, é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito da usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio. [226]

Trata-se de esforço inútil no sentido de afastar a imprecisão, seja por ambiguidade ou vaguidade. A rigor, necessária é a despesa como tal considerada pelo proprietário da unidade empresarial onde esta é realizada. O que se pode questionar é a veracidade e a pertinência. Se

[226] HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Celso Riroyuki. *Imposto de renda das empresas*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 209-210.

a despesa é real, foi efetivamente realizada, e é pertinente à atividade geradora da renda, não pode ser recusada pelo fisco federal sem lesão à garantia do direito de propriedade.

O alcance do princípio constitucional da propriedade privada é bem mais amplo do que pode parecer.

4.4.2 Vedação do Confisco

Outra limitação ao exercício do poder de tributar é a vedação do tributo confiscatório. Nossa Constituição veda expressamente a utilização do tributo com efeito de confisco. [227] Trata-se de norma meramente explicitante porque a vedação de que se cuida resulta claramente da garantia constitucional da propriedade. O confisco, mesmo sob pretexto de tributar, afronta a garantia da propriedade e por isto mesmo é flagrantemente inconstitucional.

José Osvaldo Casás aponta a amplitude do direito de propriedade, e deixa clara sua incompatibilidade com a tributação confiscatória. Em suas palavras,

> Nossa Constituição consagra em seu art. 14 o direito de usar e dispor da propriedade, erigindo uma verdadeira cidadela de proteção desse direito através do art. 17, o qual, nas palavras da Corte Suprema de Justiça da Nação "compreende todos os interesses apreciáveis que um homem possa possuir fora de si mesmo, fora de sua vida e de sua liberdade."
> Em tais condições, de nada valeria que a Constituição garantisse a propriedade privada, seu uso e disposição, enquanto por via indireta a tributação esvaziasse de conteúdo efetivo o apontado direito, o qual permitiu ao nosso Supremo Tribunal desqualificar gravames com efeitos ou alcances confiscatórios que absorvam uma parte substancial da renda ou do capital, além do que a proibição da confiscação de bens, tal como referida no Estatuto Supremo, se acha vinculada unicamente às sanções de tipo penal que perseguem tais fins. [228]

Também no Brasil a Constituição Federal admite a pena de confisco, mas tudo indica que somente em se tratando de sanção penal. Suscita-se, então, a questão de saber se pode haver na legislação tributária pena pecuniária confiscatória, questão que temos respondido afirmativamente.

---

[227] Constituição Federal de 1988, art. 150, inciso IV.
[228] CASÁS, José Osvaldo. Os princípios no Direito Tributário. In: *Princípios e limites da tributação.* Tradução de Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 303-304.

Realmente, o que não pode ter efeito de confisco é o tributo. Não a penalidade, embora esta se submeta, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal, ao princípio da razoabilidade. A pena pecuniária, ou multa tributária, em se tratando de infrações muito graves, pode e deve ter efeito confiscatório. Neste sentido é a lição de Mary Elbe Queiroz:

> A vedação constitucional diz respeito, apenas, ao tributo que, por não constituir sanção de ato ilícito, não poderá ter efeito confiscatório. Entretanto, às multas poderia ser imputado tal caráter, por elas se caracterizarem, efetivamente, como penalidade.[229]

Realmente, a própria Constituição Federal, ao cuidar dos direitos e deveres individuais e coletivos, assegura expressamente o direito de propriedade, [230] mas admite o confisco como penalidade. [231] E estabelece também o confisco de terrenos nos quais sejam "localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas",[232] e de "qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins". [233]

4.4.3 A Livre Concorrência como Garantia Constitucional

A garantia constitucional da livre concorrência constitui ponto de graves divergências na relação fisco-contribuinte. Essa garantia, na verdade, assegura aos cidadãos ampla liberdade para se dedicar a atividades econômicas. Somada à garantia da liberdade do exercício profissional, implica a todos assegurar o direito de exercerem suas atividades, sejam elas econômicas ou profissionais, da forma que melhor lhes parecer. É inteiramente inadmissível, porque contrária ao sentido dessas liberdades, a ideia de que no desempenho de atividades econômicas ou profissionais o cidadão está obrigado a optar pela forma que implique maior ônus tributário.

Como assevera Ives Gandra da Silva Martins, apoiado na doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho, "nenhuma autoridade fiscal pode impor, a qualquer cidadão brasileiro ou residente no Brasil, a proibição de constituir sociedade, mesmo para atuar em área que

---

[229] QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 46.
[230] Constituição Federal, art. 5º, inciso XXII.
[231] Constituição Federal, art. 5º, inciso XLVI, alínea "b".
[232] Constituição Federal, art. 243.
[233] Constituição Federal, art. 243, parágrafo único.

pessoas físicas possam fazê-lo, sem violentar o art. 170, parágrafo único, da Constituição Federal". [234]

Para conseguir condições que lhe permitam competir no mercado, o cidadão só não pode violar a lei. Pode, sim, escolher as formas de agir que sejam menos gravosas do ponto de vista tributário. A escolha contrária é que seria absurda, até porque contrária à própria natureza das coisas. E como a liberdade de fazer essas escolhas é de todos, evidentemente é compatível, sim, com a livre concorrência.

4.5 A Jurisprudência do STJ e do STF e a Persistência da Fazenda Pública

Não obstante o retrocesso já apontado neste estudo, é possível afirmar que o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal têm jurisprudência repudiando o uso das denominadas sanções políticas pela Administração Tributária.

Sem qualquer respeito pelas manifestações do Judiciário, todavia, as autoridades fazendárias insistem na utilização das denominadas *sanções políticas* como instrumento de cobrança. Trata-se de uma prática reiterada, que se amplia a cada dia e se faz mais intensa, não obstante seja flagrantemente inconstitucional, como acabamos de demonstrar.

4.6 As Súmulas Vinculantes e a Responsabilidade Pessoal do Agente Público

Eloquentes e indiscutíveis demonstrações do desrespeito da Fazenda Pública ao direito dos cidadãos nos são oferecidas com a instituição das súmulas vinculantes do Supremo Tribunal Federal, e com a previsão expressa da responsabilidade pessoal do agente público, na Lei que as disciplinou.

---

[234] MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípio da livre iniciativa – liberdade de associação e exercício profissional – inaplicabilidade da norma anti-elisão em face dos princípios da estrita legalidade e da tipicidade fechado em matéria Tributária – supremacia da Constituição (Parecer). *Interesse Público*, Porto Alegre: Forum, n.33, 2003, p. 235.

É natural que o Estado adote na interpretação das leis tributárias as teses que favorecem seu interesse de arrecadar. Por outro lado, tem o contribuinte o direito de adotar interpretação diversa, no seu interesse. E ambos têm o direito de obter do Poder Judiciário manifestação sobre quem afinal tem razão, manifestação que há de ser acatada. Não se pode admitir que a Fazenda Pública, por ser titular de poder, desacate reiteradamente, como faz, as decisões judiciais, pois isto constitui negação completa do Direito, causa mais significativa de sua degradação e perda de eficácia.

Com a instituição das súmulas vinculantes, restou reconhecido pela ordem jurídica, por obra do legislador, o desrespeito ao Direito pela Administração Pública; e prescrito o remédio, ao menos para os casos nos quais seja desrespeitado o Direito afirmado pelo Supremo Tribunal Federal em súmulas vinculantes. Com a Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, restou evidente e indiscutível que a Administração Pública em nosso País não respeita o Direito, nem mesmo quando este é afirmado em última instância pelo Judiciário. E afinal restou oferecido ao cidadão um instrumento que pode ser eficaz contra o arbítrio do fisco. A referida lei acrescentou à Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, o parágrafo 3º ao artigo 56, e os artigos 64-A e 64-B. No primeiro desses três novos dispositivos está dito que:

> Se o recorrente alegar que a decisão administrativa contraria enunciado da súmula vinculante, caberá à autoridade prolatora da decisão impugnada, se não a reconsiderar, explicitar, antes de encaminhar o recurso à autoridade superior, as razões da aplicabilidade ou inaplicabilidade da súmula, conforme o caso.[235]

E no último desses três novos dispositivos ficou estabelecido que:

> Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilidade pessoal nas esferas civil, administrativa e penal.[236]

Repita-se que essas regras confirmam a existência do comportamento arbitrário do fisco, desrespeitoso ao Judiciário. Se tal comportamento arbitrário não existisse, não faria nenhum sentido uma norma para tratar de situações em que a Administração Pública descumpre uma súmula do Supremo Tribunal Federal. Além de reconhecerem a existência de arbítrio, essas regras prescrevem um excelente remédio contra ele, que é a responsabilidade

---

[235] Parágrafo 3º, do art. 56, da Lei nº 9.784, de 29/01/99, nesta acrescido pelo art. 8º, da Lei nº 11.417, de 19/12/2006.

[236] Art. 64-B, da Lei nº 9.784, de 29/01/99, nesta acrescido pelo art. 9º, da Lei nº 11.417, de 19/12/2006.

pessoal do agente público, da qual vamos cuidar mais adiante, ao abordarmos a defesa dos direitos fundamentais do contribuinte.

5 Outras Agressões a Direitos Fundamentais

5.1 Considerações Iniciais

Além das sanções políticas, inúmeras outras agressões a direitos fundamentais do contribuinte são praticadas diariamente pela Fazenda Pública, que algumas vezes conta com o beneplácito do Poder Judiciário.

São tantas essas agressões que é impossível examinar todas elas. Vamos apontar aqui apenas as que nos parecem mais relevantes, seja pela evidência do arbítrio, seja pela amplitude com a qual este é praticado, vale dizer, pelo amplo número de contribuintes atingidos. Começaremos examinando as agressões que se operam no plano do Direito material para em seguida examinar outras, que se operam no plano do Direito processual.

5.2 Redução Injustificável do Alcance do Art. 138 do CTN

5.2.1 Interessante Opção de Política Jurídica

O Código Tributário Nacional contém regra que alberga interessante opção de política jurídica, a dizer:

> Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

> Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Pode parecer que o direito à extinção da punibilidade em face da denúncia espontânea não seria um direito fundamental do contribuinte. Ocorre que esse direito está expressamente assegurado em lei, e a obediência ao princípio da legalidade pela Administração Tributária constitui, indiscutivelmente, um direito fundamental. Assim, é indiscutível que o direito à extinção da punibilidade pela denúncia espontânea deve ser tratado como direito fundamental por estar previsto em lei, embora não se possa falar de um direito fundamental à extinção da punibilidade pela denúncia espontânea da infração, a ser respeitado pelo legislador.

Em outras palavras, o direito à extinção da punibilidade pela denúncia espontânea da infração, como previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional, pode ser abolido, e pode ser objeto de restrição pelo legislador complementar, mediante revogação ou alteração desse dispositivo legal. É inadmissível, todavia, qualquer redução do alcance do mesmo por parte da Administração Tributária. Por isto é que colocamos essa redução, que de fato tem sido praticada, como uma das agressões aos direitos fundamentais do contribuinte.

5.2.2 Configuração e Efeito da Denúncia Espontânea

A palavra *denúncia* geralmente é utilizada para dizer da comunicação que se faz a alguém, geralmente uma autoridade, de ilícito cometido por terceiro. No art. 138 do Código, entretanto, ela tem significado diverso. É a comunicação feita espontaneamente pelo infrator da legislação tributária à autoridade competente, do fato configurador da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da quantia arbitrada pela autoridade administrativa, quando o valor do tributo dependa de apuração.

A denúncia configura-se pela comunicação, feita pelo infrator à autoridade competente, do fato constitutivo da infração. A espontaneidade dessa denúncia configura-se pelo fato de ser feita a comunicação antes do início de qualquer procedimento administrativo, ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. O procedimento administrativo, ou a

medida de fiscalização, só elidem a espontaneidade se tiverem relação com a infração. E só se considera iniciado o procedimento administrativo, ou a medida de fiscalização, no momento em que o infrator é intimado. Assim, um procedimento administrativo interno, vale dizer, um procedimento administrativo no qual a autoridade busca elementos para iniciar ação fiscal contra o infrator, e do qual este não é intimado, não elide a espontaneidade.

No que diz respeito aos tributos da União, tem-se como iniciado o procedimento administrativo, ou a medida de fiscalização a que se reporta o parágrafo único, do art. 138, do Código Tributário Nacional, quando o contribuinte toma ciência do ato de ofício do servidor competente, concernente à fiscalização envolvendo a situação em que se encarta a infração a ser denunciada, ou da apreensão da mercadoria, ou do começo do despacho aduaneiro, tudo nos termos do art. 7º, do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972.

No que diz respeito aos tributos estaduais e municipais, tem-se como iniciado o procedimento administrativo, ou a medida de fiscalização a que se reporta o art. 138 do Código Tributário Nacional, quando o contribuinte toma ciência do ato praticado pela autoridade competente nos termos da legislação específica. Em qualquer caso, importante é que o contribuinte tome conhecimento da ação fiscal dirigida à constatação da infração à lei tributária que esteja cogitando denunciar.

A exclusão da responsabilidade do infrator, e consequentemente de sua punibilidade, é o efeito da denúncia espontânea da infração. Cuida-se de opção de política jurídica com a qual o legislador pretendeu estimular o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias. Premiou o contribuinte que, por qualquer razão, resolve regularizar a sua situação fiscal e para isto procura a autoridade administrativa competente espontaneamente.

5.2.3 Desconsideração da Norma pelas Autoridades Administrativas

Essa opção do legislador é da maior importância para o adequado tratamento da relação fisco-contribuinte, na medida em que tende a melhorar o grau de cumprimento espontâneo do dever tributário. Infelizmente não tem sido bem compreendida, especialmente pelas autoridades da Administração Tributária, em todos os níveis.

Realmente, tanto as autoridades federais, como as estaduais e as municipais, desconsideram com muita frequência a norma do art. 138 do Código Tributário Nacional que expressa e claramente atribui à denúncia espontânea da infração o efeito excludente da responsabilidade pelas faltas denunciadas.

Tal desconsideração manifesta-se com a interpretação restritiva do art. 138 do Código Tributário Nacional e de seu parágrafo único, levada a efeito pelas autoridades da Administração Tributária, que sustentam sua não-aplicação a situações como a da denúncia de infração seguida do pedido de parcelamento do débito, o pagamento do tributo com atraso e o inadimplemento puro e simples de obrigações acessórias.

5.2.4 Denúncia Espontânea e Parcelamento

Já sustentamos o argumento de que a denúncia da infração acompanhada do pedido de parcelamento do crédito tributário não configura a hipótese de incidência do art. 138 do Código Tributário Nacional, [237] e este foi o entendimento adotado pela jurisprudência predominante, afinal consagrado em súmula de sua jurisprudência, pelo antigo Tribunal Federal de Recursos, segundo a qual "a simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea". [238]

No Superior Tribunal de Justiça, a jurisprudência vacilou. Chegou a se firmar o entendimento segundo o qual a denúncia espontânea da infração seguida do parcelamento do tributo devido enseja a incidência do art. 138 do Código Tributário Nacional.[239] A tese albergada pela velha jurisprudência, entretanto, voltou a prevalecer, consubstanciada em acórdão de sua Primeira Seção, em cuja fundamentação, aliás, invoca a doutrina equivocada que sustentávamos até a 18ª edição de nosso Curso de Direito Tributário.

Reconhecemos a insuficiência de alguns argumentos às vezes colocados na defesa da tese segundo a qual o art. 138 do Código Tributário Nacional se aplica aos casos em que a

---

[237] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 131.
[238] Tribunal Federal de Recursos, Súmula 208.
[239] STJ – Primeira Seção - REsp nº 180.700 – SC, julgado em 14.06.2000 e REsp nº 251.214 – SP, julgado em 15/06/2000, rel. Ministro Garcia Vieira, divulgados no Informativo de Jurisprudência STJ nº 0061, 12 a 16 de junho de 2000, p. 2

denúncia espontânea da infração é seguida do pedido de parcelamento. Não temos dúvida, porém, de que essa tese é correta, desde que o parcelamento seja cabível no caso.

Não podemos desconsiderar a importância da norma do art. 138 do Código Tributário Nacional como instrumento de política jurídica, pela indiscutível conveniência para a Fazenda Pública do estímulo à denúncia espontânea e à consequente regularização dos contribuintes; conveniência que deve prevalecer sobre o interesse imediatista da arrecadação de penalidades pecuniárias. Entretanto, do ponto de vista estritamente jurídico, vale dizer, sob o prisma de uma interpretação da norma jurídica alheia à mencionada conveniência, pensamos que a situação de quem pratica a denúncia espontânea não pode ser equiparada à daquele que oculta as faltas cometidas até que seja apanhado pela fiscalização, para só então pleitear o parcelamento de seu débito.

Diante do cometimento de infrações tributárias existem três situações possíveis, a saber:

a) permanência na situação irregular até que a fiscalização, constatando-a, lavre o auto de infração respectivo e assim formule a exigência do tributo;

b) denúncia espontânea da infração com o pagamento imediato do débito confessado; e

c) denúncia espontânea da infração com o pedido de parcelamento do débito confessado.

Será justo dar ao que confessa a infração e pede o parcelamento o mesmo tratamento aplicável ao que permanece na situação irregular até que seja apanhado pela fiscalização para pedir o parcelamento do débito?

Poder-se-ia sustentar que também não seja justo dispensar àquele que faz a denúncia espontânea, mas apenas pede o parcelamento, o mesmo tratamento dispensado àquele que faz a denúncia espontânea e efetua o imediato pagamento do débito.

Devemos confessar que nos parecia inadmissível aplicar o art. 138 do CTN ao contribuinte que confessa a falta e pede parcelamento do débito confessado exatamente porque isto seria colocá-lo na mesma condição em que fica o contribuinte que confessa a falta e paga desde logo todo o seu débito. Tal interpretação do art. 138 do CTN implicaria

dispensar tratamento igual para situações desiguais. Seria, portanto, contrária ao princípio da isonomia.

Ocorre que o pagamento parcelado não é igual ao pagamento à vista. Além dos juros correspondentes ao período desde o vencimento do prazo para o pagamento do tributo, até a data em que o débito é parcelado, existem os juros do período futuro, isto é, do período que vai da data do parcelamento até a data do efetivo pagamento de cada parcela. Não se pode, portanto, dizer que aplicar o art. 138 do CTN aos que confessam a infração e pedem parcelamento do débito é tratar igualmente pessoas em situações desiguais. Os juros do período futuro fazem a diferença, que é no caso de decisiva importância porque retratam a verdadeira diferença entre as duas situações. Na verdade, a única diferença entre elas está no pagamento imediato, ou em parcelas. A diferença de tratamento jurídico, portanto, deve ser adequada a essa diferença de fato.

É relevante, outrossim, observar que o pagamento parcelado do débito é assegurado mesmo aos que se omitem do cumprimento de todas as suas obrigações tributárias, principais e acessórias, afinal são apanhados em falta pelo fisco. Apurado o valor do débito, mesmo decorrente de auto de infração, pode o contribuinte fazer o pagamento deste em parcelas.

Por outro lado, a solução do caso pela aplicação da norma geral contraria os valores albergados pela norma do art. 138 do CTN. Essa norma consubstancia opção valorativa do legislador; opção pelo uso do estímulo em vez do castigo, e pelo prestígio à boa fé do contribuinte que toma a iniciativa de denunciar sua falta.

São opções, aliás, inteiramente corretas. O estímulo é realmente um excelente instrumento de controle social. Melhor, certamente, do que a ameaça de castigo. E o prestígio à boa fé também constitui excelente meio de melhorar o nível ético da conduta humana. Assim, dúvida não há de que o interesse da Fazenda Pública está mais bem preservado com a aplicação do art. 138 do CTN a todos os casos em que o contribuinte toma a iniciativa de confessar suas faltas e regularizar sua situação perante o fisco, seja com o pronto pagamento dos tributos devidos, seja com o parcelamento de sua dívida.

Um argumento também utilizado pelos que sustentam a não-aplicação do art. 138 do CTN aos casos de parcelamento reside em que o contribuinte poderia fazer a denúncia espontânea e pedir o parcelamento de má-fé, apenas para obter a exclusão das penalidades, e depois descumprir o acordo de parcelamento, deixando de pagar as parcelas respectivas. Tal

argumento é inconsistente porque, uma vez realizado o acordo de parcelamento, a Fazenda Pública tem o crédito líquido e certo, que pode ser objeto de cobrança executiva, e pode exigir inclusive a multa decorrente do inadimplemento de sua obrigação pelo contribuinte.

A questão que se deve colocar é a de saber se, descumprido o parcelamento, pode ser cobrada, além da multa decorrente desse descumprimento, que em geral é estabelecida no respectivo termo de parcelamento, também a multa que deixou de ser incluída no valor da dívida objeto do parcelamento em virtude da denúncia espontânea.

À primeira vista pode parecer razoável o restabelecimento das multas que haviam sido excluídas em virtude da denúncia espontânea. Não nos parece, porém, seja esta a solução mais adequada da questão. Uma vez celebrado o acordo de parcelamento, todo o passado está definitivamente superado. A exclusão da multa do valor da dívida parcelada deve-se ao fato de ter o contribuinte feito a denúncia espontânea da infração. O inadimplemento do dever de pagar as parcelas correspondentes é fato novo, é uma nova infração para a qual o próprio termo de parcelamento estabelece a sanção aplicável.

É possível, isto sim, que nas regras sobre o parcelamento esteja expressamente estabelecido que se o contribuinte deixar de pagar as parcelas respectivas as multas excluídas do valor da dívida ficarão restabelecidas, proporcionalmente. Se isto ocorrer, o restabelecimento das multas será efeito da aplicação das regras que definem o direito ao parcelamento.

5.2.5 Tumulto Causado pela LC 104

Alguns órgãos do Judiciário, em evidente equívoco, *data vênia*, têm entendido que em face do art. 155-A, § 1º, introduzido no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, o art. 138 não é invocável nos casos de parcelamento da dívida confessada.[240]

[240] TRF-5ª Região, AC nº 246509 – CE, rel. Desembargador Federal Luiz Alberto Gurgel de Faria, julgado em 12/06/2001, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 74, 2001, p. 144-145.

Na verdade o § 1º, do art. 155-A, do Código Tributário Nacional, diz que "salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multa." E diz apenas o óbvio. O parcelamento do crédito tributário jamais extinguiu, nem seria mesmo razoável que extinguisse, a incidência de juros e multa. Nem dos juros nem das multas porventura devidos antes, nem dos que se fizerem devidos depois do parcelamento. Isto, porém, não quer dizer que o art. 138 do Código Tributário Nacional tenha sido alterado. Ele segue tendo, com certeza, o mesmo alcance que tinha antes da edição da Lei Complementar nº 104, que em nada o modificou.

Tivesse o legislador pretendido alterar o alcance do art. 138 do Código Tributário Nacional, dele excluindo as hipóteses de denúncia espontânea seguida de parcelamento do crédito tributário confessado, certamente teria incluído nele um parágrafo, dizendo que a regra do caput não se aplica a tal hipótese. Não o fez, porém, certamente por considerar que não seria a melhor opção de política legislativa. Não é razoável, pois, que o intérprete fique procurando alcançar aquela opção que o próprio legislador não adotou.

Não se venha argumentar que, ao elaborarem o anteprojeto do qual resultou a Lei Complementar nº 104, os técnicos da Receita Federal pretenderam, com a norma do parágrafo único do art. 155-A, excluir o benefício da denúncia espontânea para a hipótese de parcelamento. A simples pretensão de quem elaborou o anteprojeto, com certeza, não pode ter a força de compelir o intérprete a adotar a interpretação pretendida. Por outro lado, se tal pretensão realmente existiu e não foi expressa às claras, com a inclusão de um dispositivo no próprio art. 138, capaz de restringir-lhe o alcance, os que elaboraram o anteprojeto merecem censura. Eles certamente sabiam que o legislador não adotaria a opção de política legislativa por eles pretendida, e tentaram alcançá-la por via oblíqua.

Seja como for, certo é que a norma do § 1º, do art. 155-A, do Código Tributário Nacional, não pode ser entendida como restrição à norma do art. 138 do mesmo Código. Nem se pode dizer que há conflito entre essas normas. Muito pelo contrário, a norma do parágrafo 1º, do art. 155-A do Código Tributário Nacional, convive em harmonia com a norma do art. 138 do mesmo Código, pois, na verdade o parcelamento, mesmo não excluindo as multas, não impede que a denúncia espontânea da infração o faça.[241] Não há nenhuma antinomia entre

[241] ROCHA NETO, Manuel Luís da; MAIA, Andréa Viana Arrais. A Lei Complementar 104 e a exclusão da multa no parcelamento de débito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 71, 2001, p. 114-118.

essas duas normas, que deva ser superada por qualquer dos critérios preconizados pela Teoria Geral do Direito.

Neste sentido, doutrina, com inteira propriedade, Alexandre Macedo Tavares, em excelente monografia sobre o tema, concluindo que "à míngua de qualquer antinomia existente, tem-se que a aplicabilidade do novo art. 155-A, § 1º, do CTN, é sistematicamente limitada, ou seja, somente alcança hipóteses outras, que não a particularmente disciplinada pelo art. 138 do CTN". [242]

5.2.6 Denúncia Espontânea e Multa de Mora

Outra hipótese de restrição no alcance da norma do art. 138 do Código Tributário Nacional consiste na persistente cobrança de multa moratória em face de denúncia espontânea da infração. A Administração Tributária de um modo geral, nas áreas federal, estadual, municipal e das autarquias, cobra multa moratória daqueles que praticam a denúncia espontânea. Argumentam que a multa de mora não tem caráter punitivo, e que, não sendo aplicada na hipótese de denúncia espontânea, restaria inútil, porquanto nos casos de lançamento de ofício também não é cabível.

Há, aliás, respeitável doutrina no sentido de que a simples mora de pagamento não deve ser considerada infração. Barbosa Nogueira, por exemplo, ensina que:

> O contribuinte incide em multa de mora quando não paga ou vai pagar o imposto fora do prazo marcado e a lei tenha assim sancionado esse atraso.
> Incide então em um acréscimo. Essa multa de mora, entretanto, não tem o caráter de punição, mas antes o de indenização pelo atraso do pagamento. Quem está em mora, nada mais é que um devedor em atraso de pagamento. [243]

Essa doutrina incorre em equívoco, *data maxima venia*, especialmente pela falta de visão sistêmica do Direito, e por desconsiderar o fim específico da norma albergada pelo art. 138 do Código Tributário Nacional. A falta de visão sistêmica do Direito leva ao desprezo pelo princípio da hierarquia das normas, e à preferência pelas normas inferiores, específicas,

---

[242] TAVARES, Alexandre Macedo. *Denúncia espontânea no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 104-105.
[243] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 199.

que terminam sendo aplicadas, em flagrante conflito com normas de hierarquia superior. As autoridades administrativas preferem aplicar os regulamentos, em detrimento das leis, e as leis ordinárias, em detrimento do Código Tributário Nacional que, em virtude da matéria de que se ocupa, embora continue sendo uma lei ordinária, tem hoje a estatura de lei complementar, pois que somente por lei complementar pode ser alterado.

O Código Tributário Nacional não distingue entre multa moratória e multa punitiva; nem deveria mesmo fazê-lo, porque o atraso no pagamento é uma infração da norma que estabelece o prazo para o pagamento, e a multa moratória é precisamente a sanção correspondente.

Com razão, portanto, decidiu o Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

> TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ERSPONTÂNEA. CONFISSÃO DE DÍVIDA. EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE. ART. 138 DO CTN.
> 1. A confissão espontânea da dívida, antes de qualquer ação fiscalizatória da Fazenda Pública, enseja a aplicação do art. 138 do CTN, eximindo o contribuinte das penalidades decorrentes de sua falta.
> 2. O art. 138 do CTN não faz distinção entre multa moratória e multa punitiva, nem a infrações de natureza substancial ou formal, aplicando-se o favor legal da denúncia espontânea a qualquer espécie de multa.[244]

Neste sentido a doutrina de Antonio Sebastião Poloni, que assevera:

> O art. 138 do CTN não permite a distinção entre multa punitiva e remuneratória, até porque "não disciplina o CTN as sanções fiscais de modo a estremá-las em punitivas ou moratórias, apenas exige sua legalidade" (STF – RE 79.625). A multa moratória foi concebida como forma de punir o atraso no cumprimento das obrigações fiscais, tornando-o oneroso. Seu escopo final é intimidar o contribuinte, prevenindo sua mora. Inegável a sua natureza punitiva. O ressarcimento pelo atraso fica por conta dos juros e eventual correção monetária (RE nº 177.076 – STF). Sacha Calmon Navarro Coelho observa, com propriedade, que "se o atraso é atendido pela correção monetária e pelos juros, a subsistência da multa só pode ter caráter penal. (Curso de Direito Tributário Brasileiro, Forense/1999, págs. 641/2). [245]

Não há dúvida de que a multa moratória tem natureza punitiva. Muito menos de que o atraso no pagamento, constitui uma infração à norma que estabelece o prazo para esse fim. Por isto mesmo, e ainda que a multa moratória não tivesse natureza punitiva, no caso da denúncia espontânea do atraso no pagamento indiscutivelmente incide o art. 138 do Código Tributário Nacional. Esse dispositivo na verdade exclui a responsabilidade pela infração, vale

---

[244] TRF – 4ª Região, AMS 2000.71.00.009740-1 – RS, Rel. Juiz Federal Álvaro Eduardo de Junqueira, DJU de 02.04.2003 e Revista Interesse Público, Notadez, n. 19, 2003, p. 326.
[245] POLONI, Antonio Sebastião. *Denúncia espontânea em Direito Tributário*. Campinas: Aga juris, 2000, p. 68.

dizer, qualquer que seja a consequência da infração restará excluída, seja essa consequência uma punição, ou simplesmente o dever de reparar ou indenizar o credor pelo atraso.

A discussão, como se vê, é inteiramente descabida. O art. 138 do Código Tributário Nacional exclui a responsabilidade pela infração e ninguém, em sã consciência, dirá que o atraso no pagamento do tributo não é uma infração. A exigência de multa moratória, na verdade resulta simplesmente da falta de compreensão, por parte das autoridades fazendárias, dos benefícios para a relação fisco-contribuinte e para o próprio interesse da Fazenda Pública, que resultam da aplicação dessa norma. A restrição de seu alcance só pode decorrer do imediatismo com o qual é vista a arrecadação.

5.2.7 A Multa pelo Não-Pagamento de Multa Moratória Indevida

É curioso observarmos que a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, estabelece que nos casos de lançamento de ofício serão aplicadas as multas que indica, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. E indica a multa de setenta e cinco por cento para a hipótese de não-pagamento, ou de pagamento depois do vencimento sem o acréscimo da multa moratória. [246]

Vê-se que se trata de dispositivo legal elaborado por quem não tem o mínimo respeito pelos postulados da lógica jurídica, nem da política legislativa. O não-pagamento da multa de mora, no caso, criaria uma situação inusitada do ponto de vista da lógica jurídica. A multa de setenta e cinco por cento deveria ser calculada sobre nada, pois o tributo ou a contribuição fora integralmente pago. Não existiria base de cálculo para a multa. Por outro lado, do ponto de vista de política jurídica, tem-se que o contribuinte, sabendo que se fizer o pagamento depois do vencimento, sem a multa de mora, vai ficar sujeito à multa de lançamento de ofício, com certeza vai preferir não pagar nada e aguardar o lançamento de ofício, que poderá não ocorrer.

As autoridades da Receita Federal, todavia, encontraram uma interpretação da referida norma que de certa forma equaciona a questão no plano prático, embora não afaste o absurdo

[246] Lei nº 9.430, de 27/12/96, art. 44.

no plano teórico. Estão lançando multa de setenta e cinto por cento, calculada sobre o valor da multa moratória não paga. A multa moratória, segundo sustentam, integraria o próprio valor do tributo. E o acréscimo de setenta e cinco por cento, calculado apenas sobre o valor da multa moratória, não levaria o contribuinte a optar pelo não-pagamento puro e simples do tributo.

5.2.8 O Caráter Punitivo da Multa Moratória

O argumento segundo o qual a multa de mora não tem caráter punitivo é inconsistente. Comentando o art. 141, § 29, 2ª parte, da Constituição Federal de 1946, escreveu Pontes de Miranda:

> O texto, no que nega eficácia retroativa e no que excepcionalmente a permite, é sobredireito penal, comum e especial. Levantou-se a questão de se saber se as multas fiscais de retardamento, por não-pagamento dos impostos e taxas na devida época, são penas criminais. A resposta afirmativa teria por necessária conseqüência a retroatividade da lei mais benigna. A resposta negativa implicaria o regime do § 29, 2ª. parte. A antiga Côrte Suprema teve ensejo de decidir (Agravo de petição n. 6.494, de 20 de novembro de 1935) no sentido de não serem penas criminais tais multas: " Na verdade, as multas adicionais por falta de pagamento dos impostos em tempo", disse o relator, "não são penas criminais. Multas criminais, penas pecuniárias, indubitàvelmente, são as que são cominadas, ainda mesmo em leis e regulamentos administrativos, por infrações puníveis, verdadeiras, contravenções, por sua natureza, embora definidas em leis extravagantes. Mas é evidente que não assumem tal caráter as multas pela mora". O Ministro Costa Manso, além do argumento de classificação das multas de retardamento fiscais, moratórias ou compensatórias, e criminais, trouxe a exame o de que se tratava de multa compensatória e "a compensação se incorporou à quantia devida desde o momento do lançamento do imposto". Aliás, desde o momento da incidência da regra jurídica sobre a multa. Cumpre observar-se que a distinção entre as multas moratórias e multas compensatórias é sem importância, por não concorrer para a dicotomia multas fiscais de retardamento e multas criminais.[247]

Não obstante manifestações respeitáveis em sentido contrário, a multa de mora tem, tal como as demais, indiscutível caráter punitivo, ou sancionador. Constitui sanção do ato ilícito consistente no não-pagamento do tributo no prazo para esse fim legalmente estabelecido. No momento em que se esgota o prazo sem o pagamento, configura-se a infração. Se o pagamento acontece depois, ou não acontece, isto não interfere na infração já configurada pelo não pagamento no prazo legal. Só se sabe se houve simples mora depois, quando o

[247]MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1946*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1960, tomo V, p.345-346.

pagamento é efetuado fora do prazo. Esgotado o prazo, configurou-se a mora, vale dizer, o descumprimento do dever legal de pagar no prazo legal.

É certo que o simples atraso no pagamento, vale dizer, a simples mora, é infração menos grave do que muitas outras. Não deixa, porém, de ser infração. Não deixa de ser um descumprimento da norma que estabelece o prazo para pagamento do tributo.

A jurisprudência, aliás, adota esse entendimento. É certo que o Supremo Tribunal Federal já afirmou a distinção entre a multa fiscal como pena administrativa, e a multa fiscal simplesmente moratória. Tanto que sumulou seu entendimento no sentido de incluir-se no crédito habilitado na falência a multa fiscal simplesmente moratória,[248] e não se incluir naquele crédito a multa fiscal com efeito de pena administrativa.[249] Modificou, porém, o seu entendimento, por ocasião de julgamento do Recurso Extraordinário nº 79.625, assim ementado:

> Multa moratória. Sua inexigibilidade em falência (art. 23, parágrafo único, III, da Lei de Falências). A partir do CTN (Lei nº 5.172, de 25-10-1966), não há como se distinguir entre multa moratória e administrativa. Para a indenização da mora são previstos juros e correção monetária. Recurso extraordinário não conhecido.[250]

E essa mudança de entendimento levou ao cancelamento da súmula 191, e à edição da súmula 565, a dizer que "a multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado na falência".

Esse entendimento, aliás, conduziu o Procurador Geral da Fazenda Nacional a autorizar a não-interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, nas ações judiciais com decisões que excluírem a incidência de multa fiscal moratória sobre a massa falida, desde que inexista qualquer outro fundamento relevante. [251]

Resta evidente, pois, a prevalência do entendimento segundo o qual não se pode distinguir multa moratória de multa punitiva, e de que, em consequência, não tem sentido deixar-se de aplicar o art. 138 do CTN para a exclusão das multas moratórias.

---

[248] STF, súmula nº 191.
[249] STF, súmula nº 192
[250] Revista Trimestral de Jurisprudência n. 80, p. 104 (Cf. FERREIRA, José Nunes. *Súmulas do Supremo Tribunal Federal*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 146).
[251] Despacho do Procurador Almir Martins Bastos, de 30 de dezembro de 2002, D.O.U. 1 de 01/01/2003, p. 33 e RDDT n. 90, mar. 2003, p. 224.

Já o disse, aliás, o Superior Tribunal de Justiça, ao decidir que o art. 138 do CTN não permite a distinção entre multa punitiva e remuneratória, e que a multa de mora foi concebida como forma de punir o atraso no cumprimento das obrigações fiscais. [252] O mesmo entendimento já foi adotado pela Corte Maior, que decidiu pela inaplicabilidade da mula moratória no caso de denúncia espontânea. [253]

Mesmo assim ainda há quem insista na tese da inaplicabilidade do art. 138 aos casos de simples mora, ao argumento de que seria incoerente pretender-se a aplicação do art. 138 aos casos de simples mora e ao mesmo tempo sustentar-se o argumento de que o inadimplemento apenas da obrigação de pagar o tributo não constitui infração. Um mesmo fato não poderia não ser infração para os fins do art. 135 do CTN e ao mesmo tempo ser infração para os fins do seu art. 138. [254]

O argumento é falacioso, porque a infração a que se refere o art. 135, para ensejar a responsabilidade do dirigente da pessoa jurídica, há de ser cometida pelo dirigente e não pela pessoa jurídica, enquanto a infração cuja denúncia exclui a responsabilidade nos termos do art. 138 é praticada pela pessoa jurídica. A falácia do argumento está na não- distinção entre a conduta da pessoa jurídica e a conduta pessoal de seu dirigente que age fora dos limites de suas atribuições.

5.2.9 Utilidade da Multa Moratória

O segundo argumento, a dizer que a multa de mora, se não couber no caso de denúncia espontânea, restaria inútil, também não resiste à análise jurídica. Se a não- aplicação da multa moratória aos casos de denúncia espontânea deixasse essa espécie de sanção desprovida de utilidade, porque inexistentes hipóteses legais para sua aplicação, o argumento seria razoável. Não é assim, porém, como se passa a demonstrar.

---

[252] STJ – 1ª Turma, REsp nº 177.976-RS, rel. Min. Gomes de Barros, julgado em 18/05/99, DJU 1 de 1º/07/99, p. 147 e Repertório IOB de Jurisprudência nº 16/99, p. 482, texto nº 1/13815.
[253] STF – 1ª Turma, RE nº 106.068-9, rel. Min. Rafael Mayer, RTJ nº 115, p. 452.
[254] CÂNDIA, Eduardo Franco. Denúncia espontânea da inadimplência. *Repertório de Jurisprudência IOB*, v. I, n. 4, 2003, p. 142.

O equívoco dos que utilizam tal argumento resulta simplesmente da falta de consideração de situações concernentes ao lançamento por declaração, e ao lançamento por homologação.

Realmente, em relação aos tributos lançados por declaração, se o contribuinte presta ao fisco a declaração que lhe cabe, e quando notificado do lançamento não efetua o pagamento no vencimento estipulado, é cabível a multa de mora. Da mesma forma, em relação aos tributos lançados por homologação, se o contribuinte não antecipa o pagamento nos termos da lei, mas faz a declaração do valor respectivo, entregando no prazo legal o documento próprio para esse fim,[255]a autoridade administrativa pode e deve fazer o lançamento, homologando a apuração feita pelo contribuinte, que deve ser notificado para fazer o respectivo pagamento com a multa de mora correspondente.

5.2.10 Denúncia Espontânea e Lançamento por Homologação

Em decorrência da visão possivelmente equivocada que alguns ministros do Superior Tribunal de Justiça ainda têm do lançamento por homologação, aquela egrégia Corte tem decidido que "o contribuinte em mora com o tributo por ele mesmo declarado não pode invocar o art. 138 do CNT, para livrar-se da mula relativa ao atraso". [256]

É certo que o haver declarado o valor do crédito tributário por ele apurado significa o cumprimento, pelo sujeito passivo da obrigação tributária principal, de suas obrigações acessórias; obrigação de apurar o valor do tributo e obrigação de declarar, vale dizer, de informar à autoridade administrativo esse valor apurado, preenchendo o formulário próprio. O fato de haver cumprido as obrigações acessórias, e deixado de cumprir a obrigação principal, vale dizer, obrigação de pagar no prazo legal o valor apurado, não exclui a incidência do art. 138 do CTN.

A autoridade administrativa, dispondo da declaração do contribuinte, bem podia notificá-lo para pagar o valor correspondente, acrescido da multa de mora, tão logo escoado o

---

[255] DCTF, GIA, GIN, ou que nome tenha.

[256] STJ, Primeira Turma, REsp 180.918/SP, rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, julgado em 20/05/99, publicado no DJU 1 – E de 14/02/2000, p. 21 e na RDDT n. 55, p. 182-183.

prazo legalmente estabelecido para o pagamento do tributo. Se não o faz, deixando de efetuar a cobrança, o contribuinte tem a opção entre as duas condutas possíveis, a saber, a) o não-pagamento até que se realize a cobrança, ou b) o pagamento espontâneo. Se optar pela primeira dessas condutas e permanecer aguardando a cobrança, está incorrendo em mora e por isto mesmo fica sujeito à multa moratória respectiva. Se optar pela segunda, e espontaneamente efetuar o pagamento, tem o direito de fazê-lo sem a multa moratória.

É certo que o atraso no pagamento já enseja a multa moratória. Consubstancia infração à norma que estabelece o prazo para o pagamento. Ocorre que a responsabilidade por essa infração é excluída pela denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN.

Assim, dúvida não pode haver de que o contribuinte, tendo feito a apuração do valor devido, e oferecido à autoridade administrativa a informação respectiva, se não paga no prazo legal, mas não sofre a cobrança correspondente, tem direito de fazer a denúncia espontânea, invocando o art. 138 do CTN, e ter excluída a sua responsabilidade pela infração – o atraso – livrando-se da multa moratória.

Do ponto de vista da política jurídica, esta solução também é a mais recomendável. Recusar o benefício da denúncia espontânea ao contribuinte que apura o valor do tributo devido e o informa à autoridade competente da Administração Tributária, embora somente faça o pagamento algum tempo depois de escoado o prazo legalmente para tanto estabelecido, é dar a este um tratamento mais severo do que o dispensado àquele que nada fez no sentido de cumprir a lei tributária. Permaneceu inteiramente inadimplente, para depois fazer a denúncia espontânea e com esta eximir-se de toda e qualquer penalidade.

É sem dúvida inconveniente o entendimento que estimula o contribuinte a nada declarar à autoridade da Administração Tributária, e só depois, se e quando resolve pagar o tributo, fazer a denúncia espontânea da infração, beneficiando-se o incentivo estabelecido pelo art. 138 do CTN.

Sem razão, portanto, o Superior Tribunal de Justiça, no julgado acima referido, que parece considerar a multa de mora como se fora de natureza não punitiva, desprezando assim a orientação jurisprudencial da Corte Maior, que afirma a natureza punitiva da multa moratória.

Seja como for, repita-se que o art. 138 do Código Tributário Nacional exclui a responsabilidade pena denúncia espontânea da infração, seja qual for a infração e seja qual for a consequência dela decorrente. E como não se pode negar seja o atraso no pagamento uma infração, nem que a multa de mora seja a consequência desta, é indiscutível que o art. 138 incide no caso de denúncia espontânea do simples atraso.

5.2.11 Inadimplemento Apenas de Obrigações Acessórias

O art. 138 do CTN diz que "a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora [...]" A expressão *se for o caso* deixa fora de qualquer dúvida razoável que a norma abrange também o inadimplemento de obrigações acessórias, porque, em se tratando de obrigação principal descumprida, o tributo é sempre devido. Assim, para abranger apenas o inadimplemento de obrigações principais, a expressão seria inteiramente desnecessária.

Por isto é que temos ensinado:

> Como a lei diz que a denúncia há de ser acompanhada, *se for o caso*, do pagamento do tributo devido, resta induvidoso que a exclusão da responsabilidade tanto se refere a infrações das quais decorra o não pagamento do tributo como a infrações meramente formais, vale dizer, infrações das quais não decorra o não pagamento do tributo. Inadimplemento de obrigações tributárias meramente acessórias. [257]

A expressão *se for o caso*, no art. 138 do CTN, significa que a norma nele contida se aplica tanto para o caso em que a denúncia espontânea da infração se faça acompanhar do pagamento do tributo devido, como também no caso em que a denúncia espontânea da infração não se faça acompanhar do pagamento do tributo, *por não ser o caso.* E com toda certeza somente não será o caso em se tratando de infrações meramente formais, vale dizer, meros descumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Especificamente em relação à declaração de rendimentos, que é sem dúvida uma obrigação tributária acessória, dir-se-á que a Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, estabelece expressamente a multa em questão. Realmente, a referida lei estabelece:

---

[257] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 123.

> Art. 88 – A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado, sujeitará a pessoa física ou jurídica:
> I – à multa de mora de um por cento ao mês ou fração sobre o imposto de Renda devido, ainda que integralmente pago;
> II – à multa de duzentas UFIR a oito mil UFIR, no caso de declaração de que não resulte imposto devido.

Ocorre que o Direito é um sistema, e neste nenhuma lei pode ser vista e entendida isoladamente, porque cada norma há de estar em harmonia com as demais, e, na hipótese de eventual antinomia, existem critérios científicos para a necessária harmonização, a saber, o critério cronológico, o hierárquico e o da especialidade.

No caso ora em exame, importa que utilizemos o critério hierárquico. Realmente, o Direito é um sistema hierarquizado. Esta é a preciosa lição de Norberto Bobbio:

> Que seja unitário um ordenamento complexo, deve ser explicado. Aceitamos aqui a teoria da construção escalonada do ordenamento jurídico, elaborada por Kelsen. Essa teoria serve para dar uma explicação da unidade de um ordenamento jurídico complexo. Seu núcleo é que *as normas de um ordenamento estão todas no mesmo plano.* Há normas superiores e normas inferiores. As inferiores dependem das superiores. Subindo das normas inferiores àquelas que se encontram mais acima, chega-se a uma norma suprema, que não depende de nenhuma outra norma superior, e sobre a qual repousa a unidade do ordenamento. Essa norma suprema é a *norma fundamental*. Cada ordenamento tem uma norma fundamental. É essa norma fundamental que dá unidade a todas as outras normas, isto é, faz das normas espalhadas e de várias providências um conjunto unitário que pode ser chamado de "ordenamento."
> A norma fundamental é o termo unificador das normas que compõem um ordenamento jurídico. Sem uma norma fundamental, as normas de que falamos até agora constituiriam um amontoado, não um ordenamento. Em outras palavras, por mais numerosas que sejam as fontes do direito num ordenamento complexo, tal ordenamento constitui uma unidade pelo fato de que, direta ou indiretamente, com voltas mais ou menos tortuosas, todas as fontes do direito podem ser remontadas a uma única norma. Devido à presença, num ordenamento jurídico, de normas superiores e inferiores, ele tem uma estrutura hierárquica. As normas de um ordenamento são dispostas em ordem hierárquica.[258]

É certo que a incúria, a ignorância ou a irresponsabilidade de alguns tenta transformar nosso ordenamento jurídico em simples amontoado de normas. Não podemos, porém, deixar de insistir em que um *ordenamento* há de ser sempre coerente, harmônico, e para tanto há de ser organizado hierarquicamente, porquanto os poderes, no Estado, são colocados sempre em organização hierárquica.

Assim é que, como cada órgão do Estado, seja coletivo ou singular, tem sua função específica, também as diversas espécies normativas, pelos diversos órgãos editadas, cada uma

---

[258] BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite Santos. 4. ed. Brasília: Edunb, 1994, p. 49.

delas tem sua função específica no ordenamento. Na tributação, pois, uma das mais importantes atividades instrumentais, ou atividades-meio do Estado, cada categoria de normas tem sua função peculiar.

À Constituição, que ocupa a posição hierárquica mais elevada no ordenamento, em matéria de tributação, cabe especialmente partilhar o poder de tributar, atribuindo as competências às diversas pessoas jurídicas de Direito Publico, e estabelecer limitações ao exercício desse importante poder estatal.

À *Lei Complementar* cabe, entre outras coisas, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação tributária, da qual a responsabilidade é um importante aspecto. Assim, o Código Tributário Nacional, ao cuidar da responsabilidade tributária, estabeleceu, no art. 138, que esta é excluída pela denúncia espontânea da infração.

Não tem relevo, neste particular, a questão suscitada pela doutrina, de saber se a lei complementar efetivamente tem superioridade hierárquica sobre a lei ordinária. Mesmo que se admita a tese que nega tal supremacia, não se poderá chegar à conclusão de que o art. 88 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, no qual se apoia a pretensão da Fazenda à aplicação da multa em questão, prevalece sobre o art. 138 do Código Tributário Nacional, pois se trata de matéria que o art. 146, inciso III, alínea “b”, da vigente Constituição Federal reservou à lei complementar. Assim, seja pela supremacia da lei complementar, seja pela reserva da matéria a essa espécie normativa, há de prevalecer.

5.2.12 A Soma das Restrições como Demonstração do Absurdo

É interessante observar que a soma das restrições no alcance da norma albergada pelo art. 138 do Código Tributário Nacional conduz à evidência do absurdo que consubstanciam. Tais restrições, em síntese, dizem que: a) o art. 138 não se aplica ao descumprimento apenas de obrigações acessórias, e b) o art. 138 não se aplica para excluir multa simplesmente moratória, vale dizer, não se aplica ao descumprimento apenas de obrigação principal. A soma dessas restrições conduz, portanto, ao entendimento segundo o qual o referido dispositivo somente se aplica aos casos de descumprimento simultâneo de ambas as

obrigações, vale dizer, aos casos de ilicitude mais grave, nos quais a inobservância da lei tributária é total.

Certamente não é razoável reservar-se o estímulo à denúncia espontânea apenas para os casos de infrações mais graves. Se é certo que, em tais casos, a Administração Tributária encontra-se menos aparelhada para formular a exigência do tributo, e por isto o prêmio pode ser considerado mais necessário, do ponto de vista do interesse da arrecadação, não é menos certo que concedê-lo somente aos contribuintes que se encontram na total inadimplência constitui evidente estímulo àqueles que cumprem em parte suas obrigações tributária, para que passem ao inadimplemento total.

Em outras palavras, a soma das restrições feitas pelas autoridades da Administração Tributária, algumas vezes com o beneplácito do Judiciário, conduz ao absurdo, que é admitir-se o estímulo ao inadimplemento total das obrigações tributárias. Quem descumpre inteiramente a legislação tributária termina levando vantagem, relativamente àqueles que apenas cometem infração a uma, ou à outra das duas espécies de obrigações tributárias.

5.2.13 Retrocesso na Jurisprudência

Depois de haver evoluído positivamente, jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça voltou à posição anterior. Deu-se um lamentável retrocesso, passando aquele Tribunal a decidir que não se aplica o art. 138 do Código Tributário Nacional aos casos em que a denúncia espontânea da infração não seja seguida do pagamento integral do crédito respectivo.

Realmente, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em julgado no qual é invocado nosso antigo ponto de vista, decidiu:

> EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PARACELAMENTO. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 208 DO TFR.
> 1. O benefício da denúncia espontânea da infração, previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional, não é aplicável em caso de parcelamento do débito, porquanto a exclusão da responsabilidade do contribuinte pelo referido dispositivo legal tem como condição sine qua non o adimplemento integral da obrigação tributária.

> 2. Embargos acolhidos. [259]

Não obstante esse lamentável retrocesso na jurisprudência, seguimos entendendo que a denúncia espontânea da infração acompanhada do pagamento do tributo, de uma só vez ou parceladamente, extingue a punibilidade do infrator. A não-aceitação dessa tese pelas autoridades da Administração Tributária constitui uma agressão ao direito fundamental do contribuinte consubstanciado no princípio da legalidade; agressão essa que conta hoje com o beneplácito do Poder Judiciário.

5.3 Violação da Regra da Irretroatividade das Leis

5.3.1 Segurança Jurídica como Valor Fundamental

A *segurança* é um dos valores fundamentais da humanidade, que ao Direito cabe preservar. Ao lado do valor *justiça*, é referida como os únicos elementos que, no Direito, escapam à relatividade no tempo e no espaço. "Podemos resumir o nosso pensamento" - assevera Radbruch – "dizendo que os elementos universalmente válidos da idéia de direito são só a *justiça* e a *segurança*". [260] Daí se pode concluir que o prestar-se como instrumento para preservar a justiça, e a segurança, é algo essencial para o Direito. Em outras palavras, sistema normativo que não tende a preservar a justiça, nem a segurança, efetivamente não é Direito.[261]

Também no sentido de que segurança e justiça são os dois valores essenciais à ideia de Direito, e que são inseparáveis, um condicionando o outro, doutrina Karl Larenz, com inteira razão:

> La paz jurídica y la justicia, los dos componentes principales de idea del Derecho, están entre si en una relación dialéctica, lo cual significa, por una parte, que se condicionan recíprocamente. A la larga la paz jurídica no está asegurada, se el ordenamiento que subyace a ella es injusto y se siente como tal cada vez más. Donde

[259] STJ, Primeira Seção, Embargos de Divergência no REsp 181983/SC, relatora Ministra Laurita Vaz, julgado em 25/09/2002, DJU de 28/10/2002, p. 214.
[260] RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do Direito*. Tradução de L.Cabral de Moncada. 5. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1974, p. 162.
[261] MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 123.

> la paz jurídica falta, donde cada uno trata de realizar su (supuesto) derecho con sus puños o domina la guerra civil, desaparece la justicia. Triunfa el llamado 'derecho del más fuerte', que es lo contrario de un orden justo. Por otra parte, los dos componentes pueden parcialmente entrar en contradicción. Ocurre así, en especial, cuando el Derecho positivo considera tan insegura la probabilidad de alcanzar un juicio 'justo', que en aras a la seguridad jurídica permite la posibilidad de un juicio que no sea justo, como ocurre con la prescripción y con la cosa juzgada. [262]

Não há dúvida de que justiça e segurança são inerentes à ideia de Direito, e de que estão sempre intimamente relacionadas uma com a outra. A ideia de segurança pode manifestar-se de várias formas, mas a previsibilidade é certamente aquela mais expressiva. A previsibilidade é, sem dúvida alguma, fundamental na ordem jurídica, como fator de realização da idéia de segurança. E a previsibilidade exige que se faça efetivo, tanto quanto possível, o princípio da irretroatividade das normas jurídicas. Segundo Duguit,

> La raison pour laquelle une loi ne peut pas s'appliquer à des actes antérieurs à sa promulgation, actes juridiques ou non juridiques, est évidente. L'individu qui les a faits s'est conformé à la loi; il a accompli un acte parfaitement licite; il a rempli toutes les concitions exigées par la loi au moment où il agissait; il n'est pas possible que la loi vienne lui dire plus tard qu'il n'en était point ainsi, que le fait qu'il croyait licite, et qui l'était effectivement d'après la loi em vigueur, ne l'était pas, qu'il n'a point rempli toutes les conditions exigées désormais pour la validité de l'acte, bien qu'il se soit entièrement conformé à la loi em vigueur au moment où il agissait. S'il en était autrement, il n'y aurait aucune garantie, aucune sécurité pour les particuliers, la vie sociale se trouverait gravement compromise. Au reste, tout le monde est d'accord sur la solution qui doit être donnée et il est inutile d'insister davantage. [263]

5.3.2 A Irretroatividade das Leis Tributárias

Em nosso Direito Positivo vigente o princípio da irretroatividade das leis está expresso na Constituição, em regra segundo o qual "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada". [264] E como se isto não fosse o bastante, o princípio está novamente expresso no capítulo que trata Do Sistema Tributário Nacional, em dispositivo segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributo "em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado". [265]

---

[262] LARENZ, Karl. *Derecho justo* – fundamentos de ética jurídica. Tradução de Luís Diez Picazo. Madrid: Civitas, 1993, p. 51-52.
[263] DUGUIT, Léon. *Traité de Droit Constitutionnel*. Paris : Fontemoing, 1928, v. II, p. 232-233.
[264] Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso XXXVI.
[265] Constituição Federal de 1988, art. 150, inciso III, alínea "a".

5.3.3 Irretroatividade e Fato Gerador do Tributo

Nem sempre, porém, a consideração do fato gerador como algo isolado resolve o problema da segurança jurídica. Em outras palavras, podemos dizer que existem certas situações nas quais é necessário encarar o próprio fato gerador do tributo dentro de um contexto do qual ele não pode ser separado como ocorrência a ser preservada contra o alcance de leis retroativas. Exemplo de situações assim ocorreu com o aumento de alíquota do Imposto de Importação, que alcançou importações em curso, ferindo de morte a previsibilidade.

Infelizmente, o Supremo Tribunal Federal levou em conta apenas o fato gerador daquele imposto, como fato isolado. Considerou como fato gerador o que se costuma denominar momento de exteriorização, em vez levar em conta a própria realidade material da importação, como fato que se torna objetivo, visível no mundo fenomênico.

Uma comparação caricaturesca, mas muito expressiva, da situação criada pelo entendimento do fato gerador do tributo como fato inteiramente isolado, pode ser aquela em que se anuncia o ingresso gratuito em um estádio para uma partida de futebol, final de campeonato em uma capital. O estádio está cheio e o jogo já começou, quando é instituído um imposto sobre a saída do estádio. Evidentemente esse fato gerador, a saída, não pode ser considerado isoladamente. O novo tributo só poderá ser cobrado em outros jogos. Não na saída daqueles que já estão assistindo ao jogo quando a lei é editada.

Assim, para que seja preservada a efetividade do princípio da irretroatividade das leis tributárias, é da maior importância que não sejam considerados certos fatos geradores de tributo como fatos inteiramente isolados da realidade na qual estejam encartados.

5.3.4 A Irretroatividade e o Imposto de Importação

Já por várias vezes foram elevadas alíquotas do imposto de importação e o fisco cobrou o imposto correspondente mediante aplicação das alíquotas majoradas, mesmo em relação a produtos que se encontravam já no território nacional no momento da majoração.

A alíquota do imposto de importação para automóveis foi elevada pelo menos duas vezes recentemente. Na primeira delas, ficou dito expressamente que o aumento seria cobrado apenas em relação às importações que ainda não estivessem em curso. Na segunda, porém, de maior expressão econômica, nenhuma ressalva se fez e a cobrança do aumento alcançou automóveis já desembarcados nos portos brasileiros, simplesmente porque não se dera ainda o respectivo desembaraço aduaneiro.

O Judiciário, infelizmente, limitou-se à interpretação literal do art. 150, inciso III, alínea "a". Afastou-se, porém, da literalidade do art. 19, do CTN, que praticamente desconsiderou, para admitir que o fato gerador do imposto de importação é o desembaraço aduaneiro dos bens importados, e assim decidiu afinal a favor do fisco, validando a cobrança do imposto com alíquota elevada, mesmo em relação aos automóveis que se encontravam já no pátio da repartição aduaneira na data do aumento.

A propósito do assunto já escrevemos:

> Quando se tenha de resolver questão de direito intertemporal, a entrada da mercadoria no território nacional não pode ser vista como fato isolado. Ela decorre de um conjunto de outros fatos que não podem ser ignorados, para que se faça efetiva a irretroatividade das leis como manifestação do princípio da segurança jurídica.
> Obtida a guia de importação, ou forma equivalente de autorização da importação, se necessária, ou efetuado o contrato de câmbio, e efetivada a aquisição do bem no exterior, o importador tem direito a que a importação se complete no regime jurídico então vigente. Se ocorre redução de alíquota do imposto de importação antes do desembaraço aduaneiro, é razoável admitir-se que o imposto seja pago pela alíquota menor. Se ocorre aumento, devem ser respeitadas as situações jurídicas já constituídas. O art. 150, inciso III, alínea "a", combinado com o art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal o determinam.
> Se o importador já está juridicamente vinculado a situação cujo desfazimento lhe causará prejuízo significativo, evidentemente está incorporado a seu patrimônio o direito de ter consumada a importação à luz do regime jurídico, inclusive tributário, então vigente. Salvo se as alterações desse regime jurídico o favoreçam, pois neste caso não se aplica o princípio da irretroatividade.
> Com efeito, a não ser assim, estaria inviabilizada a importação, como atividade empresarial. O governo poderia levar à ruína qualquer importador com um simples

> ato de elevação de alíquota do imposto de importação, o que efetivamente não é compatível com o Estado de Direito que assegura a livre iniciativa econômica. [266]

Muitos importadores já haviam vendido vários dos automóveis e ficaram em situação difícil, forçados a arcar com o prejuízo decorrente do aumento da alíquota do imposto de importação. Daí em diante, ao efetuarem venda de automóveis ainda não recebidos, passaram a fazer constar dos contratos correspondentes cláusula estabelecendo que o preço respectivo seria reajustado na hipótese de aumento do imposto. Tal solução, porém, apenas em parte resolve o problema. Ampara o importador vendedor, mas deixa desprotegido o comprador, que a final poderá ter que pagar um preço que, se conhecido na data da compra, teria motivado decisão diversa. Seja como for, deixa evidente a insegurança jurídica, que o contrato apenas consegue transferir do importador vendedor para o comprador do produto importado.

5.3.5 Irretroatividade e o Fato Gerador do IOF

Em virtude do princípio hierárquico, quando examinamos o fato gerador de um imposto em nosso ordenamento jurídico, é importante que se comece verificando o seu âmbito constitucional de incidência. Ao atribuir a competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal ou aos Municípios para a instituição de um imposto, a Constituição Federal delimita os fatos que podem ser utilizados pelo legislador na definição do fato gerador desse imposto.

No que diz respeito ao IOF, temos que a Constituição Federal atribui à União competência para instituir imposto sobre "operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários". [267] Assim, os fatos que podem servir para a definição das hipóteses de incidência desse imposto são *operações*, palavra demasiadamente abrangente, cujo sentido está, todavia, razoavelmente definido no Código Tributário Nacional, como já tivemos oportunidade de registrar, nestes termos:

> Segundo o Código Tributário Nacional, podem constituir hipóteses de incidência desse imposto: a) a efetivação de uma operação de crédito, pela entrega total ou

---

[266] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 252-253.
[267] Constituição Federal de 1988, art. 153, inciso V.

> parcial do montante ou do valor que constitua objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado; b) a efetivação de uma operação de câmbio pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado, em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional, ou posta à disposição por este; c) a efetivação de uma operação de seguro, pela emissão da apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável; d) a emissão, transmissão, pagamento ou resgate de títulos e valores mobiliários, na forma da lei aplicável (CTN, art. 63). [268]

Traz-se, pois, a questão de saber se o aumento desse imposto pode onerar a liberação de parcelas de financiamentos já contratados na data do aumento. E nossa resposta é terminantemente negativa, porque o fato gerador é a operação e não a liberação de cada uma de suas parcelas.

A essa conclusão se chega facilmente em face do art. 64, inciso I, do Código Tributário Nacional. Nesse dispositivo, está dito que a base de cálculo do imposto é, "quanto às operações de crédito, o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros". É certo que a lei ordinária pode definir a liberação de cada uma das parcelas como o momento de pagamento do imposto, mas é induvidoso que a relação jurídica tributária nasce desde logo com o fechamento do contrato em razão do qual futuramente serão liberadas parcelas do valor da operação.

Ressalte-se que a operação de crédito constitui um ato jurídico, que há de ser regulado, inclusive quanto aos seus efeitos tributários, pela lei vigente na data em que é praticado; na data em que se torna um ato jurídico perfeito.

A liberação futura de parcelas do valor da operação constitui um efeito do contrato já celebrado, que há de ser protegido contra a retroatividade. Por isto mesmo o Supremo Tribunal Federal, por seu Plenário, tem decidido que: "se a lei alcançar os efeitos futuros de contratos celebrados anteriormente a ela, será essa lei retroativa (retroatividade mínima) porque vai interferir na causa, que é um ato ou fato ocorrido no passado". [269]

A lei ordinária que defina a liberação de parcelas da operação de crédito como momento no qual se considera devido o IOF só pode ser admitida como norma válida se o fizer para favorecer o contribuinte, evitando a cobrança do total do imposto desde logo, em razão do contrato; não para viabilizar a incidência de lei nova, mais gravosa.

---

[268] MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007,v. I, p. 631.

[269] STF – Pleno, ADIn 493-0- DF,. Rel. Min. Moreira Alves, DJU I de 04/09/92, p. 14089.

5.4 Falta de Fundamentação do Aumento de Impostos Extrafiscais

5.4.1 Impostos Extrafiscais e Limitações ao Poder de Tributar

Os impostos, como os tributos em geral, prestam-se como instrumentos para a arrecadação dos recursos financeiros indispensáveis para o custeio das despesas públicas. Essa é sua finalidade essencial, mas os impostos podem ter, também, uma função dita extrafiscal, que consiste na intervenção do Estado que, com eles, induz seja praticada, ou não seja praticada, determinada atividade. Com os impostos o Estado pratica uma forma de intervenção no domínio econômico, que Eros Roberto Grau, já faz algum tempo, denomina intervenção por indução, "que ocorre quando a organização estatal passa a manipular o instrumental de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento do mercado". [270]

Diz-se que um imposto é fiscal, ou que tem finalidade *fiscal*, quando ele é utilizado especialmente para a arrecadação de recursos financeiros. E que é extrafiscal, ou que tem finalidade *extrafiscal* quando é utilizado com qualquer outra finalidade, isto é, quando a sua finalidade é outra, é diversa da arrecadação.

Os impostos fiscais, ou arrecadatórios, submetem-se plenamente às limitações ao poder de tributar. Já os impostos extrafiscais, ou regulatórios, constituem exceções no que diz respeito às referidas limitações, ou a algumas delas. Por isto mesmo, foram encartadas na Constituição Federal regras que estabelecem expressamente exceções no que diz respeito a determinados princípios limitadores do poder de tributar.

---

[270] GRAU, Eros Roberto. *Elementos de Direito Econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 65.

5.4.2 O IOF como Imposto Extrafiscal

No que diz respeito ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros, conhecido como Imposto sobre Operações Financeiras, ou IOF, a Constituição Federal estabelece que a ele, como a outros impostos que expressamente menciona, não se aplica a exigência de anterioridade anual, nem de anterioridade de noventa dias. [271] E, ainda, que a esse imposto, como a outros que menciona expressamente, não se aplica o princípio da legalidade, facultando-se ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as respectivas alíquotas. [272]

Como se vê, a faculdade atribuída pela Constituição ao Poder Executivo deve ser exercida nas condições e nos limites estabelecidos em lei. Está claro que a Constituição não atribui, nem seria razoável que o fizesse, poder para alterar as alíquotas desse imposto sempre que entendesse conveniente. Essa faculdade, que é evidentemente excepcional, há de ser exercida nas condições e nos limites estabelecidos em lei.

5.4.3 Necessidade de Motivação

O Código Tributário Nacional, por seu turno, ao cuidar do IOF, estabelece que o Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, *a fim de ajustá-lo aos objetivos da política monetária*. [273]

Como se vê, o Código estabelece uma finalidade a ser alcançada com a alteração do IOF, que é o ajustamento desse imposto aos objetivos da política monetária. Indispensável, portanto, é que o ato administrativo com o qual o Poder Executivo altere esse imposto não pode prescindir de motivação, pois, com o exame desta, é que se poderá exercer o controle de constitucionalidade desse ato administrativo.

Sobre a necessidade de motivação de aumentos do IOF, aliás, já escrevemos:

---

[271] Constituição Federal de 1988, art. 150, § 1º.
[272] Constituição Federal de 1988, art. 153, § 1º.
[273] Código Tributário Nacional, art. 65.

> Embora na prática e exigência constitucional muita vez não seja atendida, é importante notar-se que a Constituição de 1988 é muito clara. O Poder Executivo pode alterar as alíquotas dos impostos flexíveis, vale dizer, impostos de função extrafiscal, entre eles o IOF, *atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei*.[274]
> Assim, em primeiro lugar é preciso que exista lei estabelecendo:
> a) em que condições é possível a alteração de alíquotas pelo Poder Executivo, e
> b) dentro de quais limites a alteração está autorizada.
> Em cada caso é necessária motivação específica. Não basta que o ato do Poder Executivo repita o enunciado genérico do art. 65 do Código Tributário Nacional, reportando-se à necessidade de ajustas o imposto aos objetivos da política monetária. É necessária a indicação do objetivo específico a ser alcançado com a alteração da alíquota. [275]

Em se tratando de um Decreto, essa motivação geralmente é expressa sob a forma de considerando. E no caso do aumento de alíquotas do IOF essa motivação, para que o ato seja válido, deve indicar qual é o objetivo da política monetária ao qual o imposto está sendo com ele ajustado. Não basta a indicação genérica, a dizer que o aumento de alíquotas está sendo feito para ajustar o imposto aos objetivos da política monetária, porque indicação assim, excessivamente genérica, não se presta como elemento de controle.

No direito argentino não é diferente. Altamirano ensina que motivar é exibir as razões pelas quais o ato é praticado, e também a sua finalidade. Em suas palavras:

> "Motivar" significa exibir ante el administrado las razones por las cuales el autor del acto administrativo decidió en la forma que surge de él. Esta es una garantia del administrado; por tanto, no és faculltativo para la Administración sino obligatorio. Todo acto administrativo debe contener las razones que han llavado a la adopción de tal o cual medida. La finalidad de la decisión conciciona a la motivación, habiendo señalado en forma uniforme la doctrina del derecho administrativo que en nuestro ordenamiento jurídico se considera que la motivadión implica expressar la causa y finalidad del acto administrativo. Estas son las razones por las que el derecho administrativo argentino considera que la motivación consiste en la expressión no sólo de la causa sino también de la finalidad del acto administrativo. [276]

5.4.4 Aumento do IOF em Ato Desprovido de Motivação

O ato com o qual o Presidente da Republica elevou alíquotas do IOF em janeiro de 2008 é desprovido de qualquer motivação. Nele nem mesmo há motivação genérica. Nada.

---

[274] Constituição Federal de 1988, art. 153, § 1º.
[275] MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, v. I, p. 640.
[276] ALTAMIRANO, Alejandro C. (Coord.). *El procedimiento tributário*. Buenos Aires: ABACO, 2003, p. 192-193.

Nenhuma palavra está colocada para indicar a finalidade que se pretendeu alcançar com aquele aumento.

Realmente, dita elevação de alíquotas deu-se com os Decretos nºs 6.339, de 3 de janeiro de 2008, e 6.345, de 4 de janeiro de 2008, que não indicam a finalidade para a qual foram editados. Não têm motivação nenhuma.

É certo que através da imprensa algumas autoridades disseram que o governo aumentaria o IOF para compensar a não-arrecadação da CPMF, cuja prorrogação não ocorreu porque o Senado Federal não aprovou a Emenda Constitucional que tinha essa finalidade. O aumento do IOF teria, então, a finalidade de arrecadar recursos financeiros para os cofres da União Federal. Seja como for, certo é que o aumento do IOF há pouco referido não aponta nenhuma finalidade para a qual tenha sido praticado. Nem mesmo a motivação genérica, como está no dispositivo legal que autoriza tais aumentos nos termos da Constituição Federal. E isto, por si só, é causa de nulidade desses atos. Dito com outras palavras, o referido o aumento do IOF é flagrantemente inconstitucional.

5.4.5 Aumento do IOF com Desvio de Finalidade

E se é certo que os aumentos do IOF, há pouco mencionados, tiveram a finalidade de aumentar a arrecadação de receitas tributárias da União, resta evidente a inconstitucionalidade por desvio de finalidade. Além disto, podem mesmo configurar atos de improbidade administrativa.

Realmente, como assevera Kiyoshi Harada, com inteira propriedade, valer-se da faculdade prevista no § 1º do art. 153, não para fins regulatórios,

> [...] mas para promover o aumento da receita tributária, como se depreende da falta de motivação dos atos praticados, é incorrer no desvio de finalidade, caracterizador do ato de improbidade, nos termos do art. 11, I da Lei nº 8.429/92: praticar ato visando fim proibido em lei ou regulamento ou diverso daquele previsto, na regra de competência.[277]

[277] HARADA, Kiyoshi. *Aumento do IOF. Insubsistência dos argumentos do governo federal perante o STF*. Disponível em <www.haradaadvogados.com.br>. Acesso em: 03 abr. 2009.

A caracterização do aumento do IOF, de que aqui se cuida, como ato de improbidade administrativa, pode ser questionada. Inquestionável, todavia, é a ocorrência de desvio de finalidade, especialmente em face do que dispõe o art. 65 do Código Tributário. Aliás, a única razão pela qual o IOF está a salvo do princípio da estrita legalidade, e da correspondente atribuição constitucional de competência ao Poder Executivo para alterar as alíquotas desse imposto, é precisamente a sua utilização como instrumento extrafiscal, ou instrumento regulatório.

Mesmo no plano estritamente fiscal, ou arrecadatório, o aumento do IOF de que se cuida não se justifica. Não se pode levar a sério o argumento da necessidade de elevar a receita tributária em face da não-prorrogação da CPMF. O fim da referida contribuição estava estabelecido, há mais de quatro anos, para o dia 31 de dezembro de 2007. Em termos estritamente jurídicos não de podia admitir a previsão de arrecadação com a mesma para o ano de 2008.

Assim, ainda que se pudesse admitir o uso desse imposto como instrumento de política fiscal, a ser utilizado em situações de emergência na qual houvesse necessidade urgente de aumentar a receita tributária, o aumento não se justificaria. E feito, como foi, sem que o Decreto correspondente indique a motivação do aumento, constitui mais uma flagrante violação do direito fundamental do contribuinte, de somente ser compelido a pagar impostos nos termos da Constituição. Infelizmente, porém, não temos esperança de que o Supremo Tribunal Federal venha a considerar que no caso ocorreu ausência de motivação, porque a Corte Maior já admitiu não ser necessária a motivação no próprio ato, em acórdão assim ementado:

> Ementa: Constitucional. Tributário. Imposto de Importação. Alíquotas. Majoração por Ato do Executivo. Motivação. Ato. Imposto de Importação. Fato Gerador. CF., art. 150, III, a e art. 153, § 1º.
> I. Imposto de importação: alteração das alíquotas por ato do Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei: C.F., art. 153, § 1º. A lei de condições e de limites é lei ordinária, dado que a lei complementar somente será exigida se a Constituição, expressamente, assim determinar. No ponto, a constituição excepcionou a regra inscrita no art. 146, II.
> II. A motivação do decreto que alterou as alíquotas encontra-se no procedimento administrativo de sua formação, mesmo porque os motivos do Decreto não vêm nele próprio.
> III. Fato gerador do imposto de importação: a entrada do produto estrangeiro no território nacional (CTN, art. 19). Compatibilidade do art. 23, do D.L. 37/66 com o art. 19 do CTN. Súmula 4 do antigo TFR.

> IV. O que a Constituição exige, no art. 150, III, *a*, é que a lei que institua ou que majore tributos seja anterior ao fato gerador. No caso, o decreto que alterou as alíquotas é anterior ao fato gerador do imposto de importação.
> V. R.E. conhecido e provido. [278]

Essa manifestação do Supremo Tribunal Federal, *data vênia*, alberga o que nos parece ser um lamentável estímulo ao arbítrio no exercício do poder de tributar, no que concerne aos impostos extrafiscais. Estímulo ao arbítrio porque amesquinha importante garantia constitucional do contribuinte, a saber, a da necessidade de motivação dos atos administrativos como condição de validade destes; motivação existente apenas no procedimento administrativo de formação do ato que aumenta o imposto é motivação que a Administração Pública pode inserir sempre que isto lhe seja exigido. É, portanto, motivação não existente para os efeitos da exigência constitucional.

5.5 Violações por Via Oblíqua do Princípio da Legalidade

5.5.1 Tributação Oculta ou Disfarçada

Conhecido o conceito de *tributo* na Teoria Geral do Direito Tributário, resta fácil a dedução do que se deve entender por tributação oculta. Chega-se a esse conceito por exclusão. A prestação pecuniária compulsória que não constitui sanção de ato ilícito, e que é instituída e cobrada sem obediência aos padrões que o ordenamento jurídico estabelece para a instituição e cobrança dos tributos pode ser considerada um tributo oculto.

Tributo disfarçado ou oculto, então, é aquela prestação pecuniária que, não obstante albergue todos os elementos essenciais do conceito de tributo na Teoria Geral do Direito Tributário, é exigida pelo Estado sem obediência às normas e princípios que compõem o regime jurídico do tributo. Para instituir e cobrar tributo oculto, o Estado se vale de sua soberania, impõe a prestação fazendo-a compulsória por via oblíqua.

---

[278] STF, RE 225.602-8 – CE, rel. Ministro Carlos Velloso, julgado em 25/11/98, RDDT nº 69, junho de 2001, p. 185-193.

O tributo oculto ou disfarçado caracteriza-se como tal em nosso ordenamento jurídico pelo fato de não ser instituído como um tributo, com obediência às normas e princípios que, em nosso Direito, regem a instituição e cobrança de tributo. Ele é instituído e cobrado disfarçadamente, embutido no preço de bens vendidos ou de serviços prestados pelo Estado, através de empresas suas ou de concessionárias, a salvo das leis do mercado e, portanto, preços fixados de forma unilateral e sem qualquer possibilidade de controle em face do conluio que se estabelece entre o Estado e a empresa vendedora do bem ou prestadora do serviço.

É frequente essa forma de tributação oculta, que passa sem ser percebida até por juristas eminentes. Ao licitar a concessão de um serviço público, o Estado coloca entre os itens a serem avaliados na licitação o denominado *valor da outorga*; uma quantia a ser paga pela empresa vencedora da licitação ao Poder Concedente, vale dizer, ao Estado outorgante da concessão.

O serviço público caracteriza-se como tal por ser um serviço essencial. Por isto o Estado não deixa a sua prestação a cargo das empresas. Assume o ônus de prestá-lo; entretanto, como não dispõe de meios adequados ou suficientes para tanto, concede a uma empresa a atribuição para esse fim. Faz um contrato de concessão do serviço público e, nesse contrato, é estabelecido que o preço a ser cobrado do usuário do serviço, denominado tarifa, será fixado pelo Poder Concedente, em face de uma planilha dos custos da atividade desenvolvida na prestação do serviço. Como a empresa vai pagar ao Poder Concedente aquele *valor da outorga*, ela naturalmente o inclui como custo de sua atividade. E assim esse valor é considerado na fixação da tarifa correspondente, cobrada do usuário do serviço que, por essa via, paga o tributo oculto na mesma. O Estado, ou Poder Concedente, nada faz para o usuário do serviço. O denominado valor da outorga, portanto, não é uma contraprestação por qualquer utilidade que deva ser ofertada pelo Estado. É cobrado simplesmente porque o poder de decidir quem vai prestar o serviço é um poder estatal; parcela da soberania estatal; poder de tributar, portanto.

Outro tributo oculto é um acréscimo ao preço cobrado pelas empresas estatais no caso de atividades monopolizadas. O preço é fixado unilateralmente pelo Estado empresário, a partir dos custos da atividade. Acrescenta a esses custos a margem de lucro que deseja para a sua empresa e, ainda, uma parcela que pretende arrecadar. Essa parcela, tenha o nome que

tiver, é um verdadeiro tributo, porque cobrada dos adquirentes do bem com fundamento exclusivamente na soberania estatal.

Mais um exemplo de tributo oculto é a contraprestação de serviços públicos específicos de utilização compulsória. Realmente, se um serviço público é de utilização compulsória a contraprestação por ele cobrada do usuário só pode ser tributo, vale dizer, só pode ser taxa; jamais tarifa ou preço. Se é cobrada a título de tarifa, ou preço público, sem obediência aos princípios constitucionais da tributação, o que na verdade estará sendo cobrado nada mais é do que um tributo oculto ou disfarçado.

Mais um exemplo de tributação oculta temos nos encargos com SEDEX ou formas outras de fazer chegar documentos à repartição, tendo-se em vista que o contribuinte tem indiscutível direito de entregá-los pessoalmente, ou pelo meio que entender de sua conveniência. A propósito, o Juiz Federal da 2ª Vara de Chepecó (SC), Narciso Leandro Xavier Baez, concedeu medida liminar em ação civil pública promovida pelo Ministério Público Federal, garantindo aos contribuintes de todo o País o direito de entregarem diretamente nas repartições da Delegacia da Receita Federal documentos como pedidos de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas. Com isto declarou a nulidade de um item da Instrução Normativa 35 da SRF que impunha o uso do SEDEX.

O direito de qualquer cidadão de entregar um documento em qualquer repartição do Poder Público é indiscutível. Seu fundamento é de tal forma óbvio que dispensa qualquer demonstração. Assim, a imposição do uso de um instrumento qualquer, mediante pagamento, corresponde a uma forma oblíqua de instituir um tributo. É um tributo oculto ou disfarçado.

5.5.2 Critérios Inadmissíveis na Determinação da Base de Cálculo de Impostos

Outra forma de violação por via oblíqua do princípio da legalidade na cobrança de tributos reside na adoção de critérios absolutamente inadmissíveis na determinação do valor correspondente.

Muitos são os exemplos dessa prática arbitrária. Vamos examinar aqui apenas dois exemplos, a saber, o da inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do Imposto

sobre Produtos Industrializados e o da exclusão de certos custos ou despesas na determinação da base de cálculo do imposto de renda.

5.5.3 Descontos Incondicionais e a Base de Cálculo do IPI

A questão dos descontos incondicionais na determinação da base de cálculo de tributos é mais ampla e se mostra sempre como uma oportunidade de arbítrio para as autoridades da Administração Tributária em geral. No âmbito do Imposto sobre Produtos Industrializados, todavia, ela se coloca de forma interessante porque envolve a hipótese de arbítrio do próprio legislador, como adiante se verá.

A legislação do IPI determinava a inclusão na base de cálculo desse imposto dos abatimentos ou diferenças concedidas sob condição; entretanto, sempre assim foram entendidos os descontos ou diferenças cuja efetivação ficava a depender de evento futuro ou incerto. Era o caso, por exemplo, de em venda para pagamento em 120 dias ser concedido um desconto de 10% para pagamento em 30 dias. Na data da venda, o preço estava determinado sem o desconto. A efetivação deste ficava a depender de um evento futuro e incerto, vale dizer, o pagamento em 30 dias.

Pela Lei nº 7.798/89, a legislação foi alterada, ficando estabelecido que "não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente". Sobre o assunto escrevemos:

> Ocorre que efetivamente não se deduz um desconto incondicional do valor da operação. Na verdade, ao conceder o vendedor, ao comprador, um desconto incondicional, está sendo determinado o *valor da operação***,** que na hipótese de venda mercantil é o *preço*. O valor da operação é o preço, que é determinado pelo encontro de vontades do vendedor e do comprador. Ao ser determinado, já não se pode mais falar de desconto incondicional, porque este foi um dos elementos usados nessa determinação.
> Constitui aliás, por isto mesmo, inadmissível incongruência dizer que a base de cálculo do imposto é o valor da operação da qual decorra a saída do produto, e estabelecer ao mesmo tempo que os descontos incondicionais integram essa base de cálculo. O valor da operação é o preço enquanto elemento do contrato de compra e venda, que não se confunde com o preço fixado em tese, através de tabela oficial, ou elaborada pelo próprio vendedor, para o produto. O valor da operação é definido exatamente pelo contrato de compra e venda, no qual se estabelece um preço, que é o acertado pelas partes. Em se tratando de uma venda à vista, por exemplo, na qual o vendedor concedeu um desconto relativamente ao preço de tabela do produto, o

> valor da operação é o preço efetivo, vale dizer, o preço de tabela menos o desconto incondicional.
> Por tais razões temos que a norma segundo a qual os descontos concedidos incondicionalmente integram a base de cálculo do IPI é desprovida de validade jurídica, porque contrária ao art. 47 do Código Tributário Nacional. [279]

A inovação introduzida pela citada Lei nº 7.798/89, no sentido de incluir o valor dos descontos incondicionais na base de cálculo do IPI foi questionada, e terminou prevalecendo a tese que sustentamos, predominando hoje na jurisprudência o entendimento segundo o qual aquela norma não se harmoniza com o art. 47 do Código Tributário Nacional, "norma hierarquicamente superior da qual se extrai o conceito de que a base de cálculo do IPI é o valor do produto quando da saída do estabelecimento do contribuinte, razão pela qual não pode haver incidência sobre os descontos incondicionais". [280]

O exame dessa questão que se estabeleceu no âmbito do IPI tem o mérito de demonstrar que efetivamente o valor dos descontos incondicionais fica sempre fora do alcance do tributo, excluído de sua base de cálculo, mesmo quando a lei ordinária diga o contrário, porquanto evidentemente este não integra o valor da operação a que se refere o art. 47 do Código Tributário Nacional. E ainda porque deixa esclarecido o sentido da expressão desconto *concedido sob condição,* que somente abrange o desconto cuja efetividade ainda esteja a depender de evento futuro e incerto no momento em que se consuma o fato gerador respectivo.

Essa tese que sustentamos foi acolhida pelo Superior Tribunal de Justiça em acórdão que porta a seguinte ementa:

> IPI – Descontos Incondicionais – Base de Cálculo.
> 1. Consoante explicita o art. 47 do CTN, a base de cálculo de IPI é o valor da operação consubstanciado no preço final da operação de saída da mercadoria do estabelecimento.
> 2. O Direito Tributário vale-se dos conceitos privatísticos sem contudo afastá-los, por isso que o valor da operação é o preço e, este, é o *quantum* final ajustado consensualmente entre comprador e vendedor, que pode ser o resultado da tabela com seus descontos incondicionais.
> 3. Revela *contraditio in terminis* ostentar a Lei Complementar que a base de cálculo do imposto é o valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria e a um só tempo fazer integrar ao preço os descontos incondicionais. *Ratio essendi* dos precedentes quer quanto ao IPI, quer quanto ao ICMS.
> 4. Recurso Especial desprovido [281]

---

[279] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário.* 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 272-273.
[280] ÁLVARES, Manoel. *Código Tributário Nacional comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 160.
[281] STJ, Resp nº 477.525 – GO, rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 05/06/2003, DJU I de 23/06/2003, p. 258 e Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 95, ago. 2003, p. 233.

A Fazenda Nacional recorreu dessa decisão, mas a tese foi mantida e prevaleceu na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. [282] Não temos dúvida de que a insistência da Fazenda Pública em cobrar o Imposto sobre Produtos Industrializados sobre o valor dos descontos incondicionais configura mais um caso de violação dos direitos fundamentais do contribuinte. Desconto incondicional é aquele concedido no ato da venda, que antecede a saída, e se consuma independentemente de qualquer evento futuro. O valor desse desconto, portanto, não pode integrar o valor da operação da qual decorre a saída. E uma vez assim definida no Código Tributário Nacional a base de cálculo desse imposto, é evidente que uma lei ordinária não pode alterar tal definição. Qualquer argumento em sentido contrário só poderá ser desenvolvido por quem não tem nenhum interesse na preservação do Direito e está preocupado simplesmente em aumentar a arrecadação.

5.5.4 Restrições às Despesas na Base de Cálculo do IRPJ

Na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas tributadas pelo regime do lucro real, a legislação tributária considera dedutíveis as despesas operacionais, que define como aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. [283] A questão que na verdade se coloca é a de saber se o fisco pode, ou não, dizer que esta ou aquela despesa não é necessária, embora admita que da realização desta pode depender o prosseguimento da atividade da empresa. Em outras palavras, a verdadeira questão consiste em saber o que se deve entender por uma despesa necessária, nos termos da legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas.

Já escrevemos sobre o assunto afirmando:

> Um dos dispositivos que demanda maior atenção no que diz respeito à consideração das despesas que podem ser como tal levadas em conta na apuração do lucro real é o que define como operacionais as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.
> Não se pode admitir que o Fisco tenha ingerência na empresa a ponto de poder decidir quais as despesas que pode e quais as que não pode realizar, porque são ou não são necessárias à manutenção da fonte produtora. Tal decisão faz parte do risco inerente à atividade empresarial e só pode pertencer a quem assume esse risco. O

[282] STJ, 1ª Turma, EDcl. no AgRg no Ag. dee Instr. 696.531 – SP, rel.: Min. Luiz Fux, julgado em 19/09/2006, DJU de 23/10/2006.
[283] Lei n° 4.506/64, art. 47 e RIR aprovado pelo Decreto n° 3.000/99, art. 299.

> Fisco não participa do risco empresarial porque apenas aufere proveitos do resultado positivo. Não sofre os prejuízos, que são suportados apenas pelos empresários. [284]

Realmente, a compreensão adequada da expressão *despesas necessárias*, na legislação do imposto de renda, exige que se considere, em primeiro lugar, que o âmbito constitucional desse imposto é delimitado pelos conceitos de renda e de proventos de qualquer natureza, e que tais conceitos, por força do estabelecido no art. 44 do Código Tributário Nacional, significam acréscimo patrimonial. E ainda, que a obtenção de acréscimo patrimonial é fruto da atividade exercida em regime de livre iniciativa econômica, razão pela qual o legislador ordinário não é livre para estabelecer restrições aos conceitos de custos e de despesas operacionais admissíveis na determinação da base de cálculo desse imposto. E finalmente, que as restrições legais admissíveis são somente as decorrentes dos critérios da pertinência e da veracidade.

Em outras palavras, o legislador ordinário só pode exigir que os custos e as despesas sejam *pertinentes* à atividade geradora da renda, e que os registros desses custos e despesas sejam *verdadeiros*, isto é, que não sejam fraudulentos.

É evidente, portanto, que *despesas necessárias*, nesse contexto, são as despesas pertinentes, aquelas que estão ligadas ao exercício da atividade geradora da renda tributável, despesas sem as quais ficará prejudicada a fonte produtora.

5.5.5 Não-Restituição do Tributo Pago Indevidamente

Se as autoridades da Administração Tributária tivessem algum respeito pelos direitos do contribuinte, a restituição do tributo pago indevidamente ocorreria de ofício, logo fosse constatado o pagamento indevido. Conforme temos insistentemente afirmado, porém, essas autoridades não têm o menor respeito pelos direitos do contribuinte e querem arrecadar a qualquer preço. O único objetivo importante a ser alcançado é a arrecadação. E parece que não se trata de uma particularidade brasileira. No mundo inteiro, parece que é assim.

---

[284] MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, v. I, p. 468.

Registramos, a propósito, a lição de Klaus Tipke que exprime a dificuldade do contribuinte em obter a repetição do que pagou indevidamente, afirmando que "es más fácil quitarle a un perro una salchicha que recuperar algo del Estado". [285]

Em relação aos impostos ditos indiretos, se o contribuinte *de direito* o recolhe indevidamente, e depois pede a restituição, esta lhe é negada ao argumento de que repassou para o contribuinte *de fato*. E se a restituição do imposto indevidamente pago é requerida pelo contribuinte de fato, esta lhe é negada ao argumento da falta de legitimidade processual. Seja como for, a restituição é negada, ainda que seja indiscutível ter havido realmente um pagamento de tributo indevido.

Aliás, mesmo quando a Fazenda Pública é acionada em juízo e resta vencida, cria enormes dificuldades para o pagamento do correspondente precatório, como já demonstramos neste estudo.

5.5.6 Obstáculos Indevidos ao Exercício do Direito à Compensação

Já nos manifestamos em diversas oportunidades no sentido da existência do direito à compensação na relação obrigacional tributária, cujo fundamento reside na Constituição Federal. [286] É um resultado do reconhecimento dos direitos individuais contra o Estado, ou, em outras palavras, é um reconhecimento de que o Estado deve submeter-se ao Direito, pois a compensação é uma categoria existente no Direito em geral, ou, conforme já escrevemos, uma categoria geral do Direito:

> Na verdade a compensação não é uma categoria do Direito Privado que comporte, quando utilizada pelo Direito Tributário, restrições injustificáveis simplesmente ao argumento da autonomia desse ramo do Direito. Trata-se de uma categoria geral do Direito, ou categoria inerente à Teoria Geral do Direito. [287]

Realmente, onde quer que exista relação jurídica obrigacional, onde alguém seja qualificado como devedor, e alguém como credor, presente estará a compensação, que nada

---

[285] TIPKE, Klaus. *Moral tributária del Estado e de los contribuyentes*. Tradução de Pedro M. Herrera Molina. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2002, p. 105.
[286] MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2005, v. III, p. 487-492.
[287] Ibid., p. 481.

mais é do que a extinção das dívidas pela coincidência das mesmas pessoas na condição de devedor e de credor. Assim, se a Fazenda Pública se submete ao Direito, e se segundo as regras deste uma dívida se extingue quando ocorra a coincidência das mesmas pessoas nas condições de devedor e de credor, é evidente que a o direito à compensação pode ser oposto a esta pelo contribuinte. Neste sentido já escrevemos:

> A rigor, diante da vigente Constituição Federal não é razoável negar-se ao contribuinte o direito de compensar e assim extinguir dívidas tributárias suas, utilizando-se para tanto de qualquer crédito que tenha perante a Fazenda Pública credora do tributo.
> Nada justifica tenha a Fazenda Pública dívida perante o contribuinte, decorrente, por exemplo, de compra de mercadorias que lhe tenha feito, e possa exigir dele o pagamento de tributos sem que lhe pague aquela dívida. Aliás, no sentido oposto a Fazenda Pública sempre exerce o seu direito à compensação na medida em que exige, para efetuar o pagamento de seus débitos, apresente o credor certidões de quitação de tributos. E não raras vezes tem feito a compensação de dívidas suas com créditos tributários. É um direito seu, inegavelmente, mas o inverso também é verdadeiro, vale dizer, é inegável o direito do contribuinte que seja credor da Fazenda Pública de compensar seu crédito com dívidas tributárias. [288]

Não obstante, muitas são as restrições feitas ao direito do contribuinte de extinguir suas dívidas tributárias mediante a compensação. A Fazenda Pública quase sempre recusa a compensação sob os mais diversos pretextos, e em muitos casos conta com o beneplácito do Judiciário. Em um desses casos, o Superior Tribunal de Justiça negou a um advogado a compensação entre débitos fiscais (tributos por ele devidos) e crédito a que tinha direito da Fazenda Pública decorrente da sucumbência desta em outra ação, porque ambos têm natureza diversa. Para o Min. Luiz Fux, relator para o acórdão, permitir ao contribuinte compensar crédito de qualquer valor contra a Fazenda Pública com o débito revela violação do sistema do precatório, por isso que a compensação é modalidade de pagamento e, uma vez expedido o precatório, impõe-se cumprir a ordem de preferência constitucional. A possibilidade de compensar tributos ou recebê-los via precatório obedece ao princípio da legalidade, por isso que essa opção recebeu o beneplácito legal até a otimização dessa forma de pagamento em prol da Administração Tributária (art. 66, § 2º, da Lei 8.383/91). Restou vencido o relator originário, Ministro Francisco Falcão. (Rec. Esp. 374.181). [289]

Essa decisão albergou, *data vênia*, um grave equívoco. O precatório é um meio de execução contra a Fazenda Pública que excepcionalmente é devedora do exeqüente. O fato de ser este credor da Fazenda é um critério de discriminação perfeitamente válido para permitir

---

[288] MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2005, v. III, p. 485-486.
[289] *Boletim Informativo Juruá*, n. 426, 01-15 dez. 2006, p. 3.

que o exequente, credor da Fazenda, em vez de receber o seu crédito mediante o precatório tenha com ele extinto o seu débito, por compensação.

A ordem de preferência para o recebimento de créditos consubstanciados em precatórios com certeza há de ser preservada porque ela realiza o princípio da isonomia que, além de ser um princípio constitucional, é um princípio universal de Direito, integrante da própria essência deste. Não é verdade, porém, que o fato de se admitir a compensação viola o princípio da isonomia, pois com isto não se está tratando desigualmente pessoas iguais. Quem é, além de credor, também devedor da Fazenda Pública, não está em situação igual à daquele que é apenas credor. Como devedor de tributos, o advogado ao qual se refere o julgado em referência não estava na mesma situação de quem tem um precatório a receber e nada deve à Fazenda. O ser também devedor é, no caso, um critério de discriminação que não viola o princípio isonômico porque existe indiscutível correlação lógica entre esse critério e a discriminação feita com base nele. Se alguém é devedor – está em débito para com a Fazenda Pública – é razoável que possa fazer a compensação desejada com o crédito que tem a receber desta. Não haverá nisso nenhum privilégio.

A rigor, a questão reside em saber se admitir a compensação em casos como o de que cuidamos tem ou não uma justificativa racional. No dizer de Celso Antônio,

> [...] tem-se de investigar, de um lado, aquilo que é erigido em critério discriminatório e, de outro lado, se há justificativa racional para, à vista do traço desigualador adotado, atribuir o específico tratamento jurídico constituído em função da desigualdade afirmada. [290]

O critério discriminatório que se erige ao admitir a compensação é, repita-se, o ser o credor do precatório *também devedor da Fazenda Pública*. E o específico tratamento jurídico constituído em função da desigualdade afirmada é o direito de não se submeter à ordem de preferência no pagamento dos precatórios. A questão, portanto, consiste em saber se haveria justificativa racional para esse específico tratamento jurídico, vale dizer, para admitir-se que o desigual por ser também devedor saia da fila dos precatórios.

Entendemos que sim, até porque há evidente interesse público na compensação, que torna desnecessária a ação de cobrança promovida pela Fazenda para o recebimento do seu crédito. E há interesse até mesmo dos que estão na fila dos precatórios porque o dinheiro a ser

---

[290] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 38.

utilizado nos respectivos pagamentos não será diminuído, pois o titular do precatório que realiza a compensação como forma de quitar débitos seus para com a Fazenda nada receberá. Haverá simplesmente o registro contábil da compensação, sem qualquer saída de numerário dos cobres públicos.

5.5.7 Exigência de Tributo por Analogia

A não-aprovação, pelo Congresso Nacional, dos dispositivos da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, que cuidavam do procedimento para a desconsideração de atos e negócios jurídicos, deve ter decorrido do propósito de adiar a questão. Em outras palavras, o Congresso Nacional deve ter tido a intenção de proteger o contribuinte contra a exigência arbitrária de tributos decorrentes da desconsideração de atos e negócios jurídicos, vale dizer, decorrente da aplicação da questionada norma geral antielisão. A atitude do Congresso, todavia, foi, na prática, desastrosa para os contribuintes.

Realmente, a Administração Tributária passou a desconsiderar atos e negócios jurídicos que entende serem praticados como forma de elisão tributária, mediante a lavratura de auto de infração pura e simplesmente. Tivessem sido aprovados os dispositivos da Medida Provisória nº 66/02, que cuidavam do procedimento de desconsideração de atos ou negócios jurídicos, uma vez praticada a desconsideração, depois de exercido o direito de defesa pelo contribuinte, seria este cientificado do despacho da autoridade competente e a partir de então teria o prazo de trinta dias "para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora". [291] Rejeitados, como foram, os dispositivos instituidores do procedimento específico para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos, a desconsideração está sendo praticada mediante a simples lavratura de auto de infração, do que resulta a imposição da penalidade própria do lançamento de ofício, podendo até ser o contribuinte acusado do cometimento de crime contra a ordem tributária.

O comportamento das autoridades da Administração Tributária em tais casos consubstancia mais uma agressão aos direitos fundamentais dos contribuintes, com a cobrança

[291] Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, art. 17, § 2º.

de tributo em decorrência da desconsideração de atos ou negócios jurídicos sem que tenha ainda sido estabelecido em lei o procedimento para esse fim.

5.6 Violações de Direitos Fundamentais no Plano do Direito Processual

5.6.1 Considerações Gerais

Também no plano do Direito Processual correm violações aos direitos fundamentais do contribuinte, muitas das quais atingem gravemente, por via oblíqua, direitos fundamentais no plano do Direito Material.

Muitas dessas violações são praticadas pelo legislador, estabelecendo privilégios inadmissíveis para a Fazenda Pública. Outras são praticadas por órgãos da Administração Tributária incumbidos da apreciação de processos administrativos, e outras, finalmente, são praticadas por juízes e tribunais nos processos onde são postas a exame pretensões dos contribuintes. Todas essas violações atingem gravemente a garantia do *Devido Processo Legal*, estabelecida expressamente pela Constituição Federal e que constitui indiscutivelmente um direito fundamental do cidadão.

Aqui examinaremos apenas algumas dessas violações.

5.6.2 Sessões Secretas no Processo Administrativo Fiscal

Os julgamentos dos processos administrativos fiscais em primeira instância ocorrem, em regra, por órgãos colegiados em sessões secretas, vale dizer, sessões às quais as partes interessadas não podem comparecer. Sobre o tema escreve Hugo de Brito Machado Segundo, com inteira propriedade:

> Questão de relevo, quanto às Delegacias de Julgamento da Receita Federal, diz respeito à publicidade de suas sessões de julgamento, pois as "Turmas Julgadoras" das citadas Delegacias vêm realizando sessões secretas, às quais os interessados simplesmente não são autorizados a comparecer. Para justificar o segredo das sessões, as autoridades julgadoras invocam o sigilo fiscal e a inexistência de previsão legal para que o sujeito passivo assista às sessões de julgamento.
> Tais argumentos, contudo, nos parecem insustentáveis.
> Quando uma decisão é elaborada por julgador singular, o princípio da publicidade dos atos processuais (e também administrativos) resta atendido no momento em que a decisão é acostada aos autos, facultando-se aos interessados o exame correspondente. Se a decisão está devidamente fundamentada (se não estiver é nula, mas isso é uma outra questão), nela podem ser encontrados todos os motivos que levaram o julgador a firmar seu convencimento. Não tem qualquer relevância acompanhar a transferência das idéias do cérebro do julgador monocrático para o papel.
> Já o julgamento colegiado ocorre de maneira assaz distinta. O relator elabora o seu voto, e o submete, oralmente, à apreciação dos demais integrantes do órgão julgador. O impugnante tem o direito de assistir a sessão, para ver como a questão será narrada, e votada, pelo relator, e quais argumentos serão utilizados para convencer algum colega que eventualmente ensaie divergência. Enfim, deve ser transparente, pelo menos para as partes – no caso, para o administrado – a maneira como se forma o pensamento do colegiado.
> Não se invoque o direito ao sigilo fiscal, pois ao sujeito passivo poderia ser facultado assistir apenas ao julgamento do seu processo. Além disso, os julgamentos ocorridos no âmbito do Conselho de Contribuintes não são fechados nem secretos, sendo inclusive oportunizadas às partes a feitura de sustentação oral e a pesquisa da jurisprudência do órgão pela Internet. Também não se argumente com a falta de um dispositivo legal específico, prevendo a possibilidade de o administrado assistir à sessão de julgamento, pois esse direito decorre diretamente do art. 5º, incisos LIV e LV, da CF/88, cuja aplicabilidade imediata é indiscutível (CF/88, art. 5º, § 1º).
> Por tudo isso, caso o impugnante requeira sua intimação para comparecer à sessão correspondente, e esta seja negada, o processo torna-se nulo por flagrante violação ao princípio da publicidade dos atos processuais, e cerceamento ao direito de defesa do impugnante. [292]

O direito de defesa do contribuinte realmente está assegurado pela Constituição e independe de previsão legal expressa, pois as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata, vale dizer, a aplicação dessas normas não depende de lei que o estabeleça.

Por outro lado, na omissão da lei específica, que é o Decreto nº 70.235, de 06/03/72, aplica-se subsidiariamente a Lei nº 9.784/99, e esta, explicitando o princípio constitucional da ampla defesa, em seu art. 38, garante expressamente o direito de, já na fase instrutória e antes da tomada da decisão, produzir alegações referentes à matéria do processo. E ainda, explicitando de modo mais amplo a aplicação imediata das regras da Constituição definidoras das garantias individuais, determina que nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados.

---

[292] MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 166.

Estabeleceu, ainda, o legislador, para explicitar os termos da garantia constitucional em tela, que os atos do processo devem se realizar em dias úteis, no horário normal de funcionamento da repartição na qual tramitar o processo (Lei nº 9.784/99, art. 23), e que tais atos devem ser realizados preferencialmente na sede do órgão, cientificando-se o interessado se outro for o local de sua realização (Lei nº 9.784/99, art. 25).

A garantia de que o interessado deve estar ciente do local de realização dos atos do processo tem o indiscutível objetivo de assegurar a estes o direito de assistir a prática desses atos, que são públicos. O princípio da publicidade, aliás, constitui garantia constitucional expressa (CF/88, art. 37).

A publicidade dos julgamentos, como atos da Administração, é um imperativo constitucional. "Decorre da indisponibilidade do interesse público, ou seja, dos interesses de toda a coletividade, de forma que os atos emitidos de forma a implementá-los hão de ser exibidos em público, proporcionando conhecimento ao titular dos interesses, o povo, impondo a necessária transparência na atividade administrativa." [293]

É certo que o julgamento individual não é praticado necessariamente de forma pública, mas o princípio da publicidade resta, em relação a eles, assegurado pela publicação do ato, que há de ser necessariamente fundamentado. No julgamento colegiado, porém, o princípio da publicidade exige que o próprio julgamento se opere em público. É que nesses julgamentos cada membro do colegiado pode desenvolver argumentos no sentido de convencer os demais, e o interessado tem todo o direito de saber quais são esses argumentos, tem todo o direito de conhecer as razões do convencimento de cada um dos membros do órgão coletivo julgador.

Assim acontece também, há muito tempo, com os julgamentos praticados pelo Poder Judiciário. O juiz singular pode julgar em seu gabinete, fechado, sem a presença do interessado, sendo apenas obrigado a exteriorizar as razões de seu convencimento na fundamentação do ato. Já os tribunais devem funcionar publicamente.

A Constituição Federal diz que "todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sobe pena de nulidade, podendo a lei, se o interesse público o exigir, limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes." (CF/88, art. 93, inciso IX).

---

[293] EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Procedimentos fiscalizatórios e a defesa do contribuinte*. Campinas: Cipola, 1995, p. 167-168.

Ninguém dirá que os juízes são obrigados a redigir suas sentenças publicamente, embora o juiz seja um órgão do Poder Judiciário. O elemento literal não pode prevalecer, mas ninguém dirá que os órgãos colegiados podem fazer sessões secretas de julgamento, nem a lei pode autorizar sessões secretas. Pode, é certo, restringir a presença das pessoas, mas em última análise sempre é assegurada a presença dos advogados das partes.

O mesmo, pelas mesmas razões, ocorre com os julgamentos proferidos pelos órgãos da Administração Pública. Os monocráticos evidentemente não são obrigados a julgar publicamente, mas os colegiados são obrigados a fazer sessões públicas de julgamento. Nem a lei, e muitos menos os regimentos, podem autorizar sessões secretas. Daí por que a lei assegura aos interessados, nos processos administrativos em geral, o conhecimento do local e horário dos julgamentos; conhecimento que só pode ter a finalidade de lhes assegurar o direito de assistir às sessões respectivas.

Mesmo admitindo-se a restrição da presença de pessoas às sessões de julgamento, em nome do interesse público, resta sempre garantida a presença das partes interessadas ou, em última análise, sempre há de ser garantida a presença dos advogados que estejam atuando na defesa destas.

O julgamento proferido em sessão secreta é nulo de pleno direito, devendo tal nulidade ser declarada pelo órgão administrativo da instância superior. Salvo, é claro, se este acolher o recurso do interessado quanto ao mérito, pois sendo possível resolver definitivamente a questão na via administrativa nada justifica decisão cuidando apenas de aspecto formal, que não impede outra investida da Fazenda contra o contribuinte, a ensejar nova disputa.

5.6.3 Ilegitimidade de Parte na Repetição do Indébito Tributário

Outra forma de agressão a direitos fundamentais do contribuinte consiste em considerar parte ilegítima o autor da ação de repetição do indébito, à consideração de que o mesmo não é o sujeito passivo da relação tributária.

Assim é que o Superior Tribunal de Justiça decidiu que a empresa transportadora, na condição de consumidor final do combustível que adquire para seus veículos, não tem

legitimidade processual para pedir a restituição do ICMS pago no regime de substituição tributária. [294]

O mesmo Superior Tribunal de Justiça, porém, tem o entendimento de que:

> No recolhimento do ICMS ocorre o fenômeno da substituição tributária, a qual significa transferir a responsabilidade, em decorrência de previsão legal, concernente ao recolhimento do tributo. A empresa é responsável pelo imposto pago pelo consumidor. Assim sendo, a recorrente não possui legitimidade "ad causam" para pleitear a compensação dos valores recolhidos indevidamente, pois a mesma não arcou diretamente com a tributação, restando evidente a transferência do respectivo encargo ao consumidor final. [295]

Como se vê, em se tratando de impostos que a doutrina classifica como indiretos a restituição do que é pago indevidamente se torna praticamente impossível. Se é pedida pelo contribuinte de fato, este é considerado parte ilegítima porque não participa da relação obrigacional tributária. E se é pedida pelo contribuinte de direito, este também é considerado sem legitimidade para a causa, porque não arcou diretamente com o ônus da tributação.

Trata-se de uma forma de agressão a direitos fundamentais do contribuinte que, infelizmente, conta com a complacência do Poder Judiciário.

5.6.4 Denegação do Direito à Jurisdição

Sabemos todos que a Administração Pública não respeita os direitos fundamentais do contribuinte, até porque a sede de arrecadação é cada vez maior. Por isto mesmo se faz indispensável a proteção jurisdicional que tantas vezes se fez e se faz valer, limitando as pretensões da Fazenda Pública. Infelizmente, porém, não são raros os casos nos quais a proteção judicial é negada em face da alegação, pela Fazenda Pública, de uma suposta catástrofe que resultará da perda de arrecadação.

Para viabilizar suas posições complacentes com o arbítrio praticado pelo Estado na atividade de tributação, o Judiciário, diante de pedido de proteção do contribuinte, muitas vezes adota como fundamento de suas decisões o que seria a consequência delas, em vez de

---

[294] STJ, RMS nº 19.921, relator o Ministro Castro Meira, Boletim Juruá 1 a 15 de setembro de 2005, p. 3.

[295] STJ, 1ª Turma, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 634.347 – SP, relatora a Ministra Denise Arruda, julgado em 5/5/2005, DJ de 20/06/2005 e *Atualidades Tributárias Juruá*, ago. 2005, p. 7.

considerar as normas e princípios aplicáveis ao caso. Como observa Humberto Ávila, com inteira propriedade,

> [...] nota-se um raciocínio jurídico baseado mais nas conseqüências supostamente decorrentes da decisão e menos nas normas jurídicas – regras e princípios – que regem a matéria. O resultado disso é visível: liminares são cassadas porque sua manutenção causará danos ao erário público; efeitos de declarações de inconstitucionalidade são restringidos ao período futuro; normas jurídicas são interpretadas de modo tendencioso em virtude do rombo que determinado tipo de interpretação poderá causar. É muito comum a escolha de uma alternativa interpretativa simplesmente porque ela evita rombos na arrecadação. [296]

A efetividade dos direitos fundamentais do contribuinte depende da atitude que o Poder Judiciário adote ao decidir as controvérsias que inevitavelmente surgem na relação tributária. Uma atitude complacente para com as pretensões do Poder Público pode degradar os direitos fundamentais, transformando-os em simples ornamentos retóricos. E isto certamente ocorre na medida em que admitirmos decisões judiciais fundadas apenas no interesse da Fazenda na arrecadação.

5.6.5 Suspensão de Liminares e Sentenças em Mandado de Segurança

É relevante, neste contexto, o reexame da questão dos fundamentos para a suspensão da execução da liminar e da sentença em mandado de segurança. Se interpretarmos literalmente o art. 4º, da Lei nº 4.348, de 26 de junho de 1964, poderemos concluir que o ato do Presidente do Tribunal, que suspende a execução da liminar ou da sentença concessiva de mandado de segurança, tem fundamento simplesmente político. Nas primeiras edições de nosso Mandado de Segurança em Matéria Tributária, adotamos esse entendimento, do qual nos afastamos já faz algum tempo, em face da evolução havida na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. [297]

Em síntese, podemos dizer que a decisão do Presidente do Tribunal que aprecia o pedido de suspensão da liminar, ou da sentença que concede mandado de segurança, não tem fundamento político, mas jurídico. Ela tem natureza de provimento cautelar, de tal sorte que o

---

[296] ÁVILA, Humberto. Direitos Fundamentais do Contribuinte e os Obstáculos à sua Efetivação. *Direito Tributário em questão*. Porto Alegre: FESDT, 2008, p. 87.
[297] MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de segurança em matéria tributária*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 150-153.

pedido de suspensão só há de ser atendido se estiverem presentes os requisitos exigidos para o deferimento de um provimento cautelar, vale dizer, o perigo da demora e a aparência do bem direito. O primeiro certamente pode configurar-se com a significativa perda de arrecadação. Não, porém, o segundo. A aparência do bom direito só estará configurada quando, no entender do Presidente do Tribunal, for provável a reforma do despacho que concedeu a liminar, ou da sentença que concedeu o mandado de segurança.

A consideração da perda de arrecadação, por mais significativa que seja, não é suficiente para justificar uma decisão suspendendo a execução de medida liminar, ou de sentença concessiva de mandado de segurança em matéria tributária. Deve prevalecer o direito fundamental do contribuinte de não ser obrigado a pagar tributo indevido.

5.6.6 Juízo Cautelar e Perecimento do Direito

Mesmo em se tratando de decisões proferidas no denominado Juízo cautelar, não se pode admitir a prevalência das fundamentações políticas, sempre favoráveis à Fazenda Pública a pretexto de evitar rombos na arrecadação. Se de um lado tem-se o interesse público que a Fazenda alega ter o dever de realizar, de outro se tem o interesse público, sem dúvida mais forte, que consiste no respeito ao Direito.

As decisões proferidas no denominado juízo cautelar têm a finalidade precípua de preservar o Direito, evitando o seu perecimento antes da decisão final no processo. Em outras palavras, as decisões proferidas no juízo cautelar têm a finalidade de preservar a utilidade da decisão final, para que não reste amesquinhado o direito à jurisdição.

Em muitos casos, infelizmente, não se tem conseguido fazer valer a efetividade do direito à jurisdição, como ocorreu, por exemplo, no fechamento de uma fábrica de cigarros que se insurgia contra a forma de determinação do valor do imposto sobre produtos industrializados. Nas diversas ações por ela movida contra a Fazenda Nacional, não havia nenhuma sentença definitiva. Mesmo assim, o Supremo Tribunal Federal lhe negou o pedido de efeito suspensivo em um recurso extraordinário em processo no qual questionava o fechamento de seu estabelecimento.

Capítulo III

DEFESA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE

1 Considerações Iniciais

É muito comum fazer-se crítica, apontar-se defeitos em tudo. Inclusive nos institutos jurídicos. No caso dos direitos fundamentais, é comum falar-se das violações desses direitos, seja pela ausência de prestação, seja em virtude do arbítrio estatal. Geralmente, porém, não são apontados caminhos a serem trilhados, os instrumentos a serem utilizados para que sejam evitadas ou de alguma forma superadas essas violações. Daí por que nos pareceu indispensável em nossa tese este capítulo tratando da *defesa dos direitos fundamentais do contribuinte*, onde apontamos alguns caminhos que nos podem conduzir ao controle, ou ao menos à significativa minimização do arbítrio estatal.

Fazer a defesa dos direitos fundamentais do contribuinte pode parecer tarefa de quem age com parcialidade. Defender um direito geralmente implica assumir uma posição parcial, própria do advogado que patrocina os interesses da parte que representa, sem qualquer preocupação em contribuir para o aperfeiçoamento das instituições jurídicas. Acreditamos, porém, que a defesa dos direitos fundamentais do contribuinte pode ser uma contribuição para o aperfeiçoamento da ordem jurídica, com proveitos também para a Fazenda Pública, pois acreditamos que o aperfeiçoamento da ordem jurídica pode reduzir a resistência ao tributo e assim implicar aumento da arrecadação.

Ao cuidar da defesa dos direitos fundamentais do contribuinte na verdade não estamos assumindo uma posição unilateral, nem menosprezando o interesse público na arrecadação de tributos, pois não se pode desconhecer a necessidade que o Estado tem de recursos financeiros para a realização de suas atividades e em especial para a realização dos direitos sociais. Não pretendemos contrapor os direitos fundamentais do contribuinte à solidariedade. Sustentamos

o argumento de que as várias dimensões dos direitos fundamentais não devem ser isoladas uma das outra. Elas na verdade se completam, consubstanciando o aperfeiçoamento dos direitos fundamentais.

Ocorre que as autoridades da Administração Tributária, geralmente, atuam com abuso de poder. Pretendem aumentar a arrecadação pela força, e a questão que se expressa nesse contexto é a de saber se na relação tributária deve prevalecer o Poder, inerente ao Estado, ou o Direito, que a este incumbe construir.

Fazemos nossa opção pelo Direito, porque acreditamos ser possível melhorar a arrecadação de tributos sem arbítrio. E acreditamos que a prática destes pelas autoridades da Arrecadação Tributária, além de degradar o Direito, impede a formação da denominada consciência fiscal, necessária ao incremento da arrecadação.

Acreditamos existir entre nós uma mentalidade rebelde ao pagamento de impostos, mas cremos também que a mudança dessa mentalidade é possível, e que buscar essa mudança é melhor do que tentar compelir o contribuinte rebelde ao pagamento do imposto com a ameaça de sanções severas, inclusive de natureza criminal, como tem sido feito em muitos países, inclusive no Brasil, com a criminalização do ilícito tributário. Adotamos o pensamento expresso por Magin Pont Mestres nas conclusões que formula em sua excelente tese sobre o problema da resistência fiscal. Pensamos que uma das causas mais decisivas da resistência ao tributo reside no sentimento de injustiça experimentado pelo contribuinte pelo modo como é tratado na relação tributária. Neste sentido, Magin Mestres ensina que:

> la propensión a la resistencia fiscal del grupo, em base a la divergencia entre las vivencias de justicia de los compenentes del mismo y el ordenamiento juridico-tributario, se acentúa con el comportamiento arbitrario de los órganos rectores del grupo.
>
> [298]

Adotamos também a conclusão de Magin Mestres, segundo a qual

> El Derecho financiero de nuestro tiempo ha de construirse teniendo en cuenta la misión irrenunciable del Derecho, de proteger los valores que vivencia el ser humano, de la libertad, de la justicia y de la seguridad. A este efecto, el Derecho financiero ha de inspirarse y ha de enaltecer los principios jurídicos de legalidad,

[298] MESTRES, Magin Pont. *El problema de la resistencia fiscal*. Barcelona: Bosch, 1972, p. 274.

> justicia y seguridad, merced a los que podrá cumplir la función que le corresponde, en la parcela del orden social confiada a su cuidado.[299]

Por outro lado, acreditamos que o contribuinte só estará bem educado se, além de cumprir os próprios deveres, estiver disposto a velar para que os órgãos administrativos cumpram também os seus, atacando, com os remédios jurídicos pertinentes, qualquer comportamento arbitrário do fisco. Esta é a doutrina de Sainz de Bujanda, que assevera:

> En nuestro sentir, para que el contribuyente se decida a adoptar un tipo de comportamiento que elimine o restrinja la arbitrariedad administrativa, es imprescindible que concurran las siguientes circunstancias: 1ª. La existencia de recursos o remedios jurídicos que permitan obtener resoluciones – administrativas o judiciales – que anulen los actos administrativos en los que se conculquen las normas del ordenamiento tributario, sobre todo aquellas que rigen los hechos imponibles y los elementos que permitan determinar la cuantía de las cuotas; 2ª Que las resoluciones de anulación hayan de fundarse en Derecho, sin cuyo requisito difícilmente pueden considerarse como verdaderas garantías jurídicas, y 3ª. Que el ejercicio de los recursos no puedan dar origen, salvo en casos muy excepcionales, de notoria mala fe o de temeridad, a sanciones o a otro tipo de efectos jurídicos que coaccionen el ánimo del contribuyente y pueden disuadirle de utilizarlos. [300]

Assim, com o objetivo de melhorar a efetividade dos direitos fundamentais do contribuinte, de fazer com que a relação tributária deixe de ser uma relação simplesmente de poder e passe a ser realmente uma relação jurídica, vamos formular as proposições adiante indicadas e justificadas.

Ao estudarmos as agressões praticadas pela Fazenda Pública aos direitos fundamentais do contribuinte destacamos em primeiro lugar o que denominamos sanções políticas, que constituem o modo mais generalizado nos órgãos da Administração Pública, e com certeza a mais persistente, de violação de direitos fundamentais, especialmente do direito à livre iniciativa econômica. Em seguida, examinamos a exagerada redução do alcance da regra do Código Tributário Nacional que trata da denúncia espontânea como excludente da responsabilidade por infrações da legislação tributária, redução que não se justifica, sobretudo por tratar-se de uma regra que consubstancia excelente medida de política legislativa, com especial efeito na redução dos atritos na relação tributária. Depois cuidamos de outras agressões que podem ser classificadas como: a) violações da regra da irretroatividade; b) falta de fundamentação do aumento de impostos extrafiscais; c)violações por via oblíqua do

---

[299] Ibid., p. 275.
[300] BUJANDA, Fernando Sainz de. *Teoria de la educacion tributaria*. Madrid: Talleres, 1967, p. 64-65.

princípio da legalidade, e finalmente, d) violações de direitos fundamentais no plano do Direito Processual.

A maioria das agressões aos direitos fundamentais do contribuinte, por nós apontadas, conta com o beneplácito do Poder Judiciário, e isto nos diz que o melhor remédio contra essas agressões pode ser a melhoria da efetividade da prestação jurisdicional. Outro instrumento que consideramos muito importante no combate às referidas agressões é a responsabilidade pessoal do agente público pelos danos que em decorrência das mesmas resultam para o contribuinte. Nossas proposições, portanto, dizem respeito especialmente à efetividade da prestação jurisdicional e à responsabilidade pessoal do agente público por danos ao contribuinte. Vamos, todavia, fazer também algumas proposições que dizem respeito a pontos específicos da legislação tributária, e da legislação processual, nos quais algumas correções podem ser úteis para evitar equívocos que produzem litígios, com o que se poderá aliviar significativamente a carga de trabalho do Poder Judiciário.

Considerando, finalmente, que a defesa dos direitos fundamentais inerentes à Justiça depende em grande parte da consciência fiscal dos contribuintes, que praticamente não existe em face da predominância dos impostos indiretos, predominância que por si mesma já configura uma grave injustiça tributária, vamos propor a priorização dos impostos sobre o patrimônio e a renda, que devem constituir elementos fundamentais na identificação da capacidade contributiva.

Algumas das providências que preconizamos dependem de alteração legislativa ou de alterações na Constituição. Vê-se, então, que são providências políticas e isto poderia nos causar desânimo, especialmente por conhecermos como funciona o Congresso Nacional. Invocamos, então, a lição de Sponville:

> Não são os justos que prevalecem; são os mais fortes, sempre. Mas isso, que proíbe sonhar, não proíbe combater. Pela justiça? Por que não, se nós a amamos? A impotência é fatal; a tirania é odiosa. Portanto, é necessário "pôr a justiça e a força juntas;" é para isso que a política serve e é isso que a torna necessária. [301]

Diante dessa reflexão, que nos anima, vamos expor as nossas proposições. Primeiramente as que se referem ao direito à jurisdição, pela importância que a elas emprestamos, por nos parecer que sem jurisdição efetiva simplesmente não se pode falar em

[301] COMTE-SPONVILLE, André. *Pequeno tratado das grandes virtudes*. Tradução de Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 93.

nenhum *direito*, especialmente contra o Estado. Depois a que diz respeito à responsabilidade pessoal do agente público, e em seguida outras que podem parecer de importância menor, mas consideramos úteis para o aperfeiçoamento da relação tributária como relação jurídica em nosso País.

2 Efetividade da Jurisdição

2.1 Direito à Jurisdição Efetiva

Podemos afirmar que todas as violações a direitos fundamentais do contribuinte, inclusive aquelas por nós apontadas, podem ser superadas se existir jurisdição efetiva, isto é, se a garantia de que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito for efetiva, e se nessa apreciação o Poder Judiciário estiver apto a assegurar a reparação correspondente. Assim, pode parecer que, para a efetividade dos direitos fundamentais do contribuinte, são desnecessárias quaisquer outras providências, além daquelas destinadas a fazer efetiva a garantia de jurisdição. Na verdade, porém, não é bem assim. Daí por que, além das questões diretamente relacionadas à efetividade da jurisdição, vamos examinar outras questões atinentes ao aperfeiçoamento de nosso ordenamento jurídico, que ensejam proposições tendentes, também, a tornar mais efetivos os direitos fundamentais do contribuinte.

Ao cogitar no direito à jurisdição efetiva deparamos elementos objetivos e subjetivos. Os objetivos dizem respeito à definição dos órgãos estatais dotados de atribuição para o exercício da atividade jurisdicional. Os subjetivos dizem respeito à efetiva aplicação da Constituição e das leis na solução dos conflitos a tais órgãos submetidos. Sabemos todos que, em se tratando de conflitos entre o cidadão e o Estado, precisam ser independentes dos órgãos estatais incumbidos de outras funções, e que a jurisdição será mais efetiva na medida em que essa independência seja assegurada pelo ordenamento jurídico.

A vigente Constituição Federal alberga norma segundo a qual *a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*. [302] Essa norma afasta qualquer dúvida quanto à definição de órgãos dotados de funções jurisdicionais, quando faz referência ao Poder Judiciário. Afasta desde logo a ideia, que já esteve em cogitação entre nós, de se considerar definitivas as decisões de órgãos da Administração Tributária responsáveis pela solução de conflitos entre esta e o contribuinte. Em outras palavras, a norma em referência deixa claro que somente os órgãos do Poder Judiciário estão habilitados a realizar o denominado direito à jurisdição. Assim, quanto aos elementos objetivos da ideia de direito à jurisdição efetiva resta-nos apenas o exame da questão de saber se o nosso Poder Judiciário desfruta realmente da independência necessária para que possa decidir os conflitos entre o cidadão e o Estado, ou mais exatamente, entre o contribuinte e a Fazenda Pública.

Bem mais difícil é lidar com os elementos subjetivos da idéia de direito à jurisdição efetiva. Quando surge um conflito, geralmente cada uma das partes nele envolvidas considera que a razão lhe pertence, e assim geralmente a parte perdedora considera que a decisão proferida foi equivocada. Devemos, portanto, confiar em que, estando bem definidos, objetivamente, os órgãos responsáveis pela atividade jurisdicional, o direito será bem aplicado. Para tanto, aliás, contribui valiosamente a exigência constante de regra expressa segundo a qual

> todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação. [303]

Por outro lado, quando a decisão final, segundo nossa avaliação, não resolva o conflito como nos parece correto, resta-nos preconizar a alteração das normas do ordenamento jurídico para evitar as decisões que nos pareçam injustas, ou indesejáveis, no plano da política jurídica. A propósito da efetividade do direito à jurisdição, vamos cogitar apenas em providências relativas à independência do Poder Judiciário. Mais adiante vamos examinar outras questões relativas a direitos fundamentais do contribuinte.

---

[302] Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso XXXV.
[303] Constituição Federal de 1988, art. 93, inciso IX.

2.2 Independência do Poder Judiciário

2.2.1 Consideração Preliminar

Sabemos que a questão da independência do Poder Judiciário é complexa e não temos de nenhum modo a ilusão de fazer uma abordagem completa da mesma, nem muito menos de imaginar que as providências por nós aqui apontadas seja as melhores. Sabemos que ela envolve, além dos critérios de provimento dos cargos, o suprimento de recursos financeiros necessários ao custeio de suas atividades. Vamos, porém, limitar nossa manifestação a alguns aspectos do provimento dos cargos integrantes do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, e depois cogitaremos em uma questão que pode parecer de menor importância, mas na verdade não é, relativa ao provimento de cargos de assessores dos ministros desses tribunais.

2.2.2 Ingresso na Carreira de Magistrado

Nossa Constituição diz que são poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. [304] Define os órgãos do Poder Judiciário, [305] a serem integrados por magistrados, cujo estatuto deve ser definido em Lei Complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, obediente aos princípios que estabelece, sendo o primeiro deles:

> ingresso na carreira, cujo cargo inicial será o de juiz substituto, mediante concurso público de provas e títulos, com a participação da Ordem dos Advogados do Brasil em todas as fases, exigindo-se do bacharel em Direito, no mínimo, três anos de atividade jurídica e obedecendo-se, nas nomeações, a ordem de classificação. [306]

---

304 Constituição Federal de 1988, art. 2º.
305 Constituição Federal de 1988, art. 92.
306 Constituição Federal de 1988, art. 93, inciso I.

Ocorre que esse princípio segundo o qual o ingresso na carreira de magistrado se dá mediante concurso público prevalece apenas para o provimento de cargos da primeira instância. É objeto de exceções quanto ao provimento dos cargos integrantes dos vários tribunais e fica completamente afastado quanto ao provimento dos cargos integrantes do Supremo Tribunal Federal, ocupados por ministros escolhidos livremente pelo Presidente da República. Assim, considerando-se que a última palavra na solução dos conflitos mais importantes entre o Estado e o contribuinte é sempre do Supremo Tribunal Federal, vê-se desde logo que o nosso Poder Judiciário não desfruta da independência necessária à prestação de uma jurisdição efetiva, ao menos no que diz respeito aos conflitos instaurados na relação tributária.

Por outro lado, o provimento dos cargos integrantes do Superior Tribunal de Justiça é sempre ato do Presidente da República. Assim, embora existam mecanismos limitadores de seu poder de escolha, como as listas elaboradas pela Ordem dos Advogados do Brasil e pelo próprio Superior Tribunal de Justiça, não se pode negar a influência do Presidente da República, pois a escolha final é sua e seu o ato de nomeação para os cargos no referido Tribunal. A finalidade das providências que preconizamos, portanto, é evitar a influência do Poder Executivo no provimento dos cargos dos integrantes do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, com o que se tornará bem mais efetivo o direito do contribuinte à jurisdição.

2.2.3 Provimento dos Cargos de Ministro do STF

Vários podem ser os critérios de provimento dos cargos de ministro do Supremo Tribunal Federal, capazes de assegurar a independência desses magistrados e dessa forma melhorar a efetividade da garantia de jurisdição. Entre outros critérios igualmente recomendáveis, preferimos o critério da indicação de candidatos por três classes distintas de operadores do Direito, a saber, os magistrados, os membros do Ministério Público e os advogados, cabendo a escolha ao próprio Supremo Tribunal Federal, e a seu presidente o ato de nomeação do ministro.

Para cinco cargos os candidatos serão magistrados no exercício de suas funções em qualquer instância e que tenham ingressado na carreira mediante concurso público há pela menos vinte anos, indicados em lista tríplice pelo Conselho Nacional da Magistratura.

Para três cargos os candidatos serão membros do Ministério Público (Federal ou Estadual), que estejam no exercício de suas funções e tenham ingressado na carreira mediante concurso público há pelo menos vinte anos, indicados em lista tríplice pelo Conselho Nacional do Ministério Público.

Para três cargos os candidatos serão advogados que estejam no exercício da advocacia há pelo menos vinte anos, indicados em lista tríplice pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil.

Caberá a cada um dos três órgãos responsáveis pela indicação de candidatos a definição e disciplina do procedimento de seleção deles, devendo ser esse procedimento o mais democrático possível.

Como regra de transição, os provimentos dar-se-ão seguidamente, um para cada uma das três categorias de candidatos, até que se complete o número de ministros de cada uma das três classes dos quais são estes originários. Essa regra de transição não se aplica quando a vaga a ser preenchida for em cargo cujo provimento já tiver ocorrido pelo critério ora proposto.

2.2.4 Provimento dos Cargos de Ministro do STJ

O provimento dos cargos de ministro do Superior Tribunal de Justiça deve ocorrer nos termos previstos na vigente Constituição Federal que, com as ressalvas adiante indicadas, consideramos satisfatórios.

As ressalvas dizem respeito: a) à autoridade responsável pela nomeação, que deve ser o Presidente do próprio Superior Tribunal de Justiça em vez de ser o Presidente da República; e b) os juízes dos tribunais regionais federais, e os desembargadores dos tribunais de Justiça,

referidos no art. 104, parágrafo único, inciso I, da vigente Constituição Federal, devem ser apenas aqueles que ingressaram na magistratura mediante concurso público.

A primeira dessas duas ressalvas tem finalidade evidente. Tende a reduzir a influência o Poder Executivo sobre o Tribunal. E a segunda tem o propósito de impedir que os juízes dos tribunais regionais federais, e os desembargadores dos tribunais de Justiça, oriundos da advocacia ou do Ministério Público concorram com os magistrados na composição do Superior Tribunal de Justiça.

2.2.5 Influência Decisiva do Assessor

Finalmente, é sabido que o imenso número de casos submetidos à decisão dos tribunais, em especial do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, faz com que os ministros desses tribunais dependam cada dia mais de assessores, que na verdade preparam os seus votos e acórdãos. Por isto mesmo não há exagero em afirmar-se que muitos dos votos e acórdãos são frutos do pensamento dos assessores.

Ocorre que muitos ministros indicam para nomeação para os cargos de assessoria em seus gabinetes procuradores de fazendas públicas, que permanecem vinculados aos seus cargos até porque o de assessor é um cargo de confiança. Conhecemos caso concreto em que um ministro, reconhecendo e confessando o seu despreparo para julgar questões tributárias, se disse despreocupado por haver conseguido que o Procurador Geral da Fazenda Nacional lhe conseguisse um procurador da Fazenda Nacional para ser seu assessor.

Para melhorar a qualidade dos julgados e tornar, assim, mais efetivo o direito do contribuinte à jurisdição, preconizamos a proibição de nomeação para cargos de assessoria de membros de tribunais, especialmente os ministros do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça.

2.3 Acesso ao Judiciário e os Direitos Individuais Homogêneos

2.3.1 O Acesso ao Judiciário

Não obstante a lei não possa excluir da apreciação judicial lesão ou ameaça a direito, o acesso ao Judiciário depende sempre de alguém que patrocine a defesa do direito lesionado ou ameaçado. Em se tratando de direitos e interesses difusos ou coletivos geralmente eram consumadas sem que alguém patrocinasse o acesso ao Judiciário para defender o direito ou interesse lesionado. Na verdade, ninguém tem *interesse de fato* que motive a defesa de direitos ou interesses difusos ou coletivos. Muitos reclamam, manifestam publicamente sua insatisfação, mas ninguém assume o ônus de patrocinar perante o Judiciário a defesa de direitos ou interesses difusos ou coletivos, talvez pela sensação de que não é justo assumir sozinho esse ônus quando o resultado de sua tarefa afinal vai beneficiar toda a coletividade. A lei instituiu, é certo, um instrumento processual próprio para a defesa do interesse público pelo cidadão, individualmente, que é a denominada ação popular. [307] Esse instrumento, todavia, raramente é utilizado, e quase sempre em razão de interesses escusos.

A lei instituiu também instrumento processual próprio para a defesa do interesse público, que é a denominada Ação Civil Pública[308] que pode ser promovida pelo Ministério Público. Talvez em razão de forte controvérsia que se estabeleceu na jurisprudência, entretanto, o governo editou medida provisória com a qual inseriu, na lei disciplinadora da Ação Civil Pública, dispositivo estabelecendo que

> Não será cabível ação civil pública para veicular pretensões que envolvam tributos, contribuições previdenciárias, o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS ou outros fundos de natureza institucional cujos benefícios podem ser individualmente determinados. [309]

[307] Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965.
[308] Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985.
[309] Artigo 1º, parágrafo único, da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985, com redação dada pela Medida Provisória nº 2.180-35, de 24 de agosto de 2001.

Consolidou-se assim o entendimento firmado na jurisprudência, [310] no sentido do não-cabimento da ação civil pública para impedir a cobrança de tributo, à consideração de que a defesa contra exigência tributária só pode ser promovida pelos sujeitos passivos dessas obrigações. [311] Esse entendimento contou com o apoio de destacados doutrinadores, ao argumento de que a relação tributária é sempre individualizada e cabe ao titular do direito porventura lesionado ou ameaçado promover sua defesa perante o Judiciário.

É indiscutível que a relação tributária é sempre uma relação individual e que, por isto mesmo, cabe ao titular do direito defendê-lo perante o Judiciário. Não podemos desconhecer, entretanto, que, na relação tributária, podem existir direitos individuais homogêneos cuja defesa deve ser patrocinada pelo Ministério Público, como a seguir vamos explicar.

2.3.2 Direitos Individuais Homogêneos

Dispondo sobre a proteção do consumidor, a lei estabelece que a defesa dos direitos destes perante o Judiciário pode ser exercida individual ou coletivamente, e prevê a defesa coletiva, entre outras hipóteses, quando se tratar de "interesses ou direitos individuais homogêneos, assim entendidos os decorrentes de origem comum." [312] E estabelece que, para esse fim, são legitimados, concorrentemente, o Ministério Público e outras entidades e órgãos públicos.

Nem é necessário, porém, dizer-se que o contribuinte é um *consumidor* dos serviços públicos, o que, em se tratando de taxas de serviços é indiscutível, para se justificar a legitimidade do Ministério Público para defender direitos homogêneos do contribuinte. Basta o argumento, fundado diretamente na Constituição Federal, a afirmar que, ao Ministério Público, incumbe a defesa da ordem jurídica.[313] E, ainda, zelar pelo efetivo respeito dos poderes públicos aos direitos constitucionalmente assegurados, entre os quais estão os direitos

---

[310] Cf. NEGRÃO, Theotônio; GOUVEIA, José Roberto F. Gouveia. *Código de Processo Civil e legislação complementar*. 38. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 1066-1067, nota 4c ao art. 1º da Lei nº 7.347/85, citando julgados do STJ e do STF.

[311] STF, Pleno, RE nº 213.631-O/MG, rel. Ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça, Seção I, de 07/04/2000, p. 69.

[312] Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990, art. 81, parágrafo único, inciso III.

[313] Constituição Federal de 1988, art. 127.

fundamentais do contribuinte. Assim, se estamos diante de uma situação de fato na qual os contribuintes, titulares de direitos individuais homogêneos, não se sentem motivados a defendê-los em juízo em virtude do elevado ônus que isto representa, em comparação com o valor econômico do direito lesionado, resta evidente a legitimidade do Ministério Público.

Realmente, na relação tributária existem situações nas quais o valor econômico de cada relação jurídica individualizada é tão pequeno que o contribuinte, sujeito passivo dessa relação obrigacional, não se sente motivado a pedir proteção jurisdicional, pois o custo do seu ingresso no Judiciário, vale dizer, o custo da propositura da ação geralmente é mais elevado. Por outro lado, o valor total do tributo instituído ou aumentado em flagrante afronta à Constituição é muito grande. Em tais situações, consuma-se um grave dano à ordem jurídica e um prejuízo considerável para a sociedade, cabendo, pois, ao Ministério Público a tarefa de promover a proteção judicial dos direitos violados.

2.3.3 Equivalência aos Direitos Difusos ou Coletivos

A lei define como direitos individuais homogêneos "os decorrentes de origem comum". [314] Em outras palavras, são direitos individuais homogêneos aqueles que resultam da mesma regra jurídica e de fato que se comporta no mesmo modelo; fato que ocorre igualmente com diversas pessoas, sem particularidades que tornem diferentes as relações jurídicas que ligam cada um dos sujeitos das diversas relações. Em se tratando de tributação, portanto, são direitos individuais homogêneos praticamente todos os direitos dos contribuintes, pois que eles têm origem comum: a regra jurídica e o fato que concretiza sua hipótese de incidência. Isto, porém, não quer dizer que o Ministério Público esteja legitimado para defender todos os direitos do contribuinte. Só existe a legitimidade quando o direito individual homogêneo seja equivalente a um direito difuso ou coletivo. Sobre o assunto escrevemos já faz muito tempo:

> A Constituição atribuiu ao Ministério Público, entre outros, os encargos de 'zelar pelo efetivo respeito dos Poderes Públicos e dos serviços de relevância pública aos direitos assegurados nesta Constituição, promovendo as medidas necessárias à sua garantia;' (art. 129, II). E disse que a legitimação do Ministério Público para as

[314] Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990, art. 81, parágrafo único, inciso III.

> ações civis a ele expressamente atribuída "não impede a de terceiros, nas mesmas hipóteses, segundo o disposto nesta Constituição e na lei."
> Vê-se, portanto, que a legitimação do Ministério Público não é apenas para a propositura de ações versando direitos não individualizados, ou individualizáveis. Se fosse, não teria sentido a regra segundo a qual a legitimação do Ministério Público não impede a de terceiros, nas *mesmas hipóteses*.
> Não é razoável entender-se que o Ministério Público está legitimado a promover ações para defender quaisquer direitos individuais homogêneos. Mesmo aqueles de larga repercussão coletiva. Para a legitimação do Ministério Público é indispensável tenha grande *expressão coletiva*, vale dizer, é indispensável que se trate de direitos cujo respeito seja de grande relevo para a coletividade globalmente considerada, posto que o *parquet* representa a sociedade, e não os indivíduos isoladamente. Mas isto não é bastante.
> O direito dos contribuintes de não pagarem tributo criado, ou aumentado, por lei inconstitucional, por exemplo, é um direito individual homogêneo, geralmente de notável expressão coletiva. Entretanto, admitir que o Ministério Público promova ação civil publica para atacar a cobrança desse tributo seria admitir que os membros do *parquet* pudessem advogar, e isto é inadmissível em face de vedação constitucional expressa (art. 128, II, "*b*"). Inadmissível, portanto, a propositura da ação pelo Ministério Público, ainda que somente venha este a atuar no processo de conhecimento.
> Haveria, então, um conflito entre as normas de leis ordinárias, segundo as quais o Ministério Público está legitimado para a defesa de direitos individuais homogêneos, e aquela outra, da Constituição, que veda expressamente a seus membros o exercício da advocacia?
> Há, na verdade, um conflito apenas aparente. Conflito facilmente superado pelo hermeneuta com a utilização dos elementos sistêmico e teleológico.
> Existem direitos individuais homogêneos nos quais as quotas individualizadas, ou individualizáveis, são de valor economicamente significativo. Os indivíduos, titulares dessas quotas, por isto mesmo são motivados a defendê-las.
> Existem, todavia, direitos individuais homogêneos que, embora tenham, globalmente considerados, expressão econômica elevada, não são economicamente significativas as parcelas ou quotas individuais. Os titulares desses direitos, por isto mesmo, não são motivados a defendê-los individualmente. [315]

Não temos dúvida de que os direitos individuais homogêneos de elevada expressão econômica se globalmente considerados, com parcelas individualizadas ou individualizáveis de pequena expressão econômica, equivalem aos direitos difusos ou coletivos para fins de defesa pelo Ministério Público. Adotar entendimento diverso implica deixar esses direitos inteiramente sem proteção judicial efetiva, pois os seus titulares não se sentem motivados a defender, individualmente, as parcelas individualizadas de cada um, geralmente de valor econômico inferior ao custo do patrocínio da ação própria para a correspondente defesa. E a coletividade sofrerá os danos decorrentes da cobrança indevida, tal como aconteceria com a lesão a um direito ou interesse difuso, ou coletivo, não fora a atuação do órgão competente para a correspondente defesa coletiva.

[315] MACHADO, Hugo de Brito. O Ministério Público e os direitos individuais homogêneos. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n.18, p. 323-324, 1996.

2.3.4 Limite ao Abatimento de Despesas com Educação

Na relação tributária, são inúmeras as situações nas quais o Poder Público viola direitos fundamentais do contribuinte. Quando a lesão tem expressivo significado econômico, geralmente ocorrem o questionamento e o apelo do contribuinte ao Poder Judiciário. Existem, todavia, situações nas quais a expressão econômica da lesão na relação jurídica individualizada é pequena e por isto o contribuinte não se sente motivado ao questionamento.

Um exemplo eloquente de situações assim ocorre com a limitação legalmente imposta ao abatimento, na declaração anual de rendimentos, das despesas com educação. No Ceará, o Ministério Público Federal promoveu Ação Civil Pública contra a União Federal, e obteve a declaração incidental da inconstitucionalidade do art. 8º, inciso II, da Lei nº 9.250, de 26 de novembro de 1995, e o reconhecimento do direito de todos os contribuintes no Estado no Estado do Ceará,

> [...] de deduzir para efeito de imposto de renda os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente a educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do próprio contribuinte e de seus dependentes, independentemente de limite anual individual de pagamento.[316]

Vencida em todas as instâncias, a Fazenda Nacional, por sua procuradoria, promoveu ação rescisória, na qual sustenta ter a sentença rescindenda violado literal dispositivo de lei, considerando, entre outros argumentos, a ilegitimidade do Ministério Público para a propositura da ação. Entretanto, mesmo existindo dispositivo de lei negando ao Ministério Público legitimidade para promover Ação Civil Pública versando matéria tributária, esse argumento não é consistente para justificar o cabimento da rescisória, porque a ilegitimidade do Ministério Público, à época da propositura da ação era questionável e ainda não existia o dispositivo de lei que agora se aponta como violado. Seja como for, o exemplo presta-se para demonstrar a atualidade e a enorme importância do assunto, que está longe de ser resolvido definitivamente.

---

[316] Sentença do MM. Juiz Luís Praxedes Vieira da Silva, da 7ª Vara Federal no Ceará, proferida em 2 de fevereiro de 1998, no processo 97.09198-8.

2.3.5 Providência que Preconizamos

Tendo em vista a efetividade dos direitos fundamentais do contribuinte, entre os quais se destaca o direito à prestação jurisdicional equivalente àquela assegurada ao consumidor, preconizamos Emenda Constitucional que deixe clara a equivalência que existe entre direitos difusos e coletivos e os direitos individuais homogêneos a serem defendidos pelo Ministério Público.

Preconizamos para o inciso III, do art. 129, da Constituição Federal, a seguinte redação:

> II – promover o inquérito civil e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos, e dos direitos individuais homogêneos a estes equivalentes por serem de pequeno valor as correspondentes parcelas individualizadas ou individualizáveis.

Com essa regra na Constituição Federal, restará resolvida não apenas a questão tributária, mas todas as demais que digam respeito a direitos individuais homogêneos.

3 Responsabilidade Pessoal do Agente Público

3.1 Direito do Contribuinte à Indenização

O direito à indenização é uma decorrência da existência de outros direitos, cuja integralidade é por ela restabelecida; ou cuja lesão é por ela de algum modo compensada. Assim, quando a Constituição Federal diz que é garantido o direito de propriedade, está dizendo também que o titular da propriedade tem o direito ao restabelecimento deste se sofrer lesão provocada por outrem. Mas não é somente a lesão ao direito de propriedade, que se entende de natureza patrimonial ou econômica que enseja o surgimento do direito à indenização. Também os direitos sem conteúdo patrimonial, ou econômico, e o denominado

lucro cessante, ensejam o surgimento do direito à indenização, que é o meio próprio para a reparação de eventuais lesões.

O direito à indenização, diversamente do que pode parecer, não diz respeito apenas a dano decorrente de ilícito. Surge, é certo, quanto o dano decorre de ato ilícito, mas pode surgir também em certos casos nos quais o dano não decorre de ilícito, como acontece, por exemplo, quando o direito de propriedade é lesionado em virtude da realização de uma obra pública. E isto é muito importante para explicar que, mesmo agindo para a realização do interesse público, o Estado será obrigado a indenizar os danos que de sua atuação decorrerem para os direitos individuais do contribuinte. Em outras palavras, o Estado é responsável pela indenização. Responsável objetivamente, não se havendo por isto mesmo de cogitar em dolo ou culpa. Neste sentido é lição de Celso Antônio, que nos ensina:

> Deveras, já se referiu que a noção de Estado de Direito reclama a de Estado responsável. Mencionou-se, outrossim, a verdade cediça de que as condições em que o Poder Público pode produzir dano são muito distintas das que ocorrem nas relações entre particulares. O Estado detém o monopólio da força. O Estado dita os termos de sua presença na coletividade, sem que os administrados possam esquivar-se. O Estado frui do poder de intervir unilateralmente na esfera jurídica de terceiros. O Estado tem o dever de praticar atos em benefício de todos, os quais, todavia, podem gravar especialmente a alguns dos membros da coletividade. Por tudo isto, não há cogitar de culpa, dolo ou infração ao Direito quando comportamento estatal comissivo gera, produz, causa, dano a alguém. [317]

Seja como for, merecem destaque as situações nas quais o dano ao contribuinte surge em razão de atividade ilícita da Administração Tributária. A lei estabelece as penalidades para os cometimentos ilícitos praticados pelo contribuinte na relação tributária, e nenhuma penalidade estabelece para a Fazenda Pública para os casos de cometimentos ilícitos por ela praticados na mesma relação. Isto não quer dizer que não exista sanção para o ilícito cometido pela Fazenda Pública. Tal sanção consiste precisamente na indenização pelo dano resultante do cometimento ilícito.

O direito à indenização decorre da conduta ilícita da Fazenda Pública, lesiva do patrimônio, moral ou material, do contribuinte. Como qualquer outra pessoa, o contribuinte tem direito a que a Fazenda Pública seja obediente às leis na relação de tributação. Em outras palavras, tem direito a que a Fazenda Pública não adote na vivência da relação tributária nenhum comportamento contrário ao direito. E se adota, e daquele comportamento ilícito seu decorre qualquer dano para o contribuinte, tem este o direito à indenização correspondente.

---

[317] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 852-853.

3.2 O Dano Indenizável

3.2.1 O Dano e Suas Espécies

A palavra *dano* designa prejuízo, ou detrimento. Geralmente tem sentido econômico, ou patrimonial. "A noção patrimonialista de dano teve notáveis influências do direito romano, merecendo destaque a definição atribuída ao jurisconsulto Paulo, que reduz o dano a uma equação de diminuição patrimonial". [318] O dano, no entanto, pode atingir elementos não patrimoniais, elementos da personalidade não expressos em dinheiro, e neste caso geralmente vem qualificado pelo adjetivo *moral*.

A expressão *dano moral* é empregada quase sempre para designar os prejuízos ou detrimentos ditos *não patrimoniais*. Há, aliás, quem prefira qualificar o dano como extra-patrimonial, em vez de qualificá-lo com a expressão *dano moral.* [319] Mais adequada em certo aspecto, posto que a palavra *moral* parece menos abrangente do que a expressão *extra-patrimonial*. Leva, porém, a uma outra questão terminológica, qual seja a de saber o significado da palavra *patrimônio*, que pode ser empregada em sentido restrito, para designar o conjunto de bens de valor econômico, ou em sentido amplo, para designar o conjunto de todos os bens e direitos, sejam ou não de conteúdo econômico.

É comum, aliás, o uso da expressão patrimônio moral, que de certo modo invalida a distinção entre o que seja *patrimonial*, e *extra-patrimonial*. Assim, certo de que nesta, como nas questões jurídicas em geral, não se conseguem palavras e expressões incontroversas, preferimos a expressão *dano moral*, à qual atribuímos um sentido amplo, sem prejuízo do emprego de qualificativos destinados a lhe restringir o alcance, quando for o caso.

O *dano moral* consiste em um detrimento, uma agressão, a elementos relacionados a uma pessoa, física ou jurídica, que não afeta imediatamente o patrimônio da vítima, considerado este como o conjunto de bens de valor econômico, e que, em se tratando de pessoas jurídicas, geralmente é objeto de registros e demonstrações contábeis. O dano moral

---

[318] TASCA, Flori Antonio. *Responsabilidade civil* – dano extrapatrimonial por abalo de crédito. Curitiba: Juruá, 1998, p. 49.
[319] Cf. TASCA, Flori Antonio, op. cit.

pode afetar o patrimônio de forma indireta ou futura, e pode até não afetá-lo. Quando afeta, diz-se que há dano moral com repercussão econômica, e quando não afeta diz-se que há dano moral puro, ou dano simplesmente moral.

A ideia de dano moral, todavia, não se limita à questão de honra. Abrange aspectos físicos, especialmente em se tratando de pessoas naturais, que nada dizem com a honra, ou honorabilidade, mas simplesmente com a estética, ou beleza. Muitos, então, referem-se ao dano estético, como algo diverso do dano moral. Preferimos, porém, considerá-lo incluído no conceito de dano moral, mesmo sem desconhecer que em certos casos a distinção pode ser relevante.

Para o adequado exame da questão de saber se a pessoa jurídica pode sofrer dano moral, e se o imposto de renda incide sobre a indenização acaso devida, relevante é a distinção entre *dano moral com repercussão econômica*, e *dano moral puro*, bem como a distinção entre dano moral e lucro cessante.

3.2.2 Dano Simplesmente Moral, ou Dano Moral Puro

O dano moral é sempre de natureza subjetiva. Afeta sempre elementos imateriais que, embora possam ter valor econômico, não são objetivamente avaliáveis. Pode ter e pode não ter repercussão econômica. Quando não tem, diz-se que se trata de um dano simplesmente moral, ou dano moral puro.

Distingue-se do dano moral com repercussão econômica porque não implica diminuição do patrimônio da vítima, nem atual nem futura. Afeta somente o patrimônio moral, a honra, o bom nome, o conceito de que a vítima desfruta no meio social em que vive. Atinge apenas sentimentos.

Dizer-se que se trata de dano simplesmente moral, ou dano moral puro, depende das circunstâncias de cada caso concreto. Uma ofensa que em determinadas circunstâncias pode ser simplesmente moral, em outras pode ter repercussão econômica negativa, e em certos casos, excepcionalmente, até pode ter repercussão econômica positiva.

Seja como for, importante é a certeza de que ocorrendo o dano, ainda que simplesmente moral, há direito a indenização.[320]

3.2.3 Dano Moral com Repercussão Econômica

O dano moral pode ter e pode não ter repercussão econômica. Mesmo quando tenha tal repercussão, todavia, não se confunde com o denominado lucro cessante, como adiante será explicado. Tem caráter subjetivo, e a repercussão econômica é uma potencialidade, que não se confunde com o próprio dano.

Assim, se alguém publica um fato que evidencia a falta de higiene de um hospital, ou de um restaurante, tal publicação pode ferir o bom nome, o bom conceito, e por isto mesmo constituir um dano moral de que é vítima a pessoa, física ou jurídica, proprietária do hospital, ou do restaurante. É provável que algumas pessoas deixem de ir ao hospital, ou ao restaurante, em consequência da referida publicação. Trata-se, pois, de um dano moral com repercussão econômica, que é sempre presumida em face das circunstâncias qualificadoras do dano moral, e de sua vítima.

Se alguém noticia prática desonesta de um determinado profissional, a notícia pode consubstanciar um dano moral de que é vítima o referido profissional. Dano moral que pode ter, ou não ter, repercussão econômica negativa, e em certos casos pode ter até repercussão econômica positiva. Se a notícia mostra o profissional de modo indesejável para sua clientela, certamente poderá ter repercussão econômica negativa, mas pode ocorrer que uma notícia, não obstante moralmente negativa, aumente a clientela do profissional.[321] É clara, portanto, a diferença entre o dano moral e sua repercussão econômica.

Diferença também existe entre o dano patrimonial, ou econômico, e o dano moral com repercussão econômica. No primeiro, a diminuição do valor econômico do patrimônio é atual e pode ser demonstrada, enquanto no segundo é futura e há de ser presumida.

---

[320] Constituição Federal, art. 5º, incisos V e X.

[321] Uma notícia que aponte um advogado como pessoa de grande habilidade para ganhar causas perdidas, porque lida muito bem com armas escusas, pode ser moralmente detrimentosa, mas lhe trazer um aumento de clientela.

Há quem se refira a dano *material* como sinônimo de dano *econômico*, ou *patrimonial*, e a dano *moral* como sinônimo de dano *imaterial*. Pode parecer que o dano material é aquele que atinge um bem de existência *física*, enquanto o dano moral é o que atinge os bens de existência *imaterial*. Também aqui a terminologia pode causar dificuldades. Na verdade existem bens *imateriais* com valor *patrimonial* ou *econômico*, como o nome comercial, a marca de fabrica, o bom conceito de um profissional, entre outros, e o dano a esses bens certamente é um dano *imaterial*, se por materialidade entendermos a existência física. O que importa não é a materialidade do bem, no sentido de sua existência física, mas a sua significação patrimonial ou econômica.

3.2.4 Lucro Cessante

O denominado lucro cessante é também uma espécie de dano, que consiste na privação de um aumento patrimonial esperado em razão do patrimônio ou da atividade de quem dele é vítima. O taxista que tem o seu automóvel abalroado, ou de qualquer outra forma danificado, e por isto deixa de trabalhar durante algum tempo, deixa de auferir a remuneração pelos serviços que ficou impedido de prestar. Sofre, assim, dois tipos de perdas, o prejuízo material, correspondente ao valor dos reparos de que o veículo necessita para voltar a ser utilizado, e o lucro cessante, consubstanciado no valor dos serviços que deixou de prestar durante o tempo em que o veículo teve de ficar parado para a realização dos reparos.

Inúmeras são as situações nas quais se pode caracterizar o lucro cessante. Basta que se tenha a possibilidade efetiva, em virtude do desempenho de uma atividade econômica, de obter incrementos patrimoniais, e estes deixem de ocorrer em virtude da ação de outrem.

Diversamente da repercussão econômica do dano moral, que em muitos casos é presumida, o lucro cessante tem caráter objetivo e carece de demonstração. É sempre quantificável, ainda que não se exija nessa quantificação uma exatidão matemática.

Como contabilista, participamos de uma comissão que apurou o lucro cessante de uma indústria, cujas máquinas foram danificadas em virtude da queda de um avião da FAB. Não participamos da determinação dos danos materiais, ocorridos nas edificações e nas máquinas e

equipamentos, que foi efetuada por uma equipe de engenheiros e economistas. Fizemos apenas a apuração do lucro cessante. Verificamos qual era o volume da produção diária daquela indústria e a margem de lucro líquido que ela auferia sobre os seus produtos. Com esses dados, e considerado o número de dias que a empresa deixou de funcionar até que fossem feitos os reparos em suas máquinas e equipamentos, indicamos o valor do lucro cessante.

3.2.5 Distinção entre Lucro Cessante e Repercussão Econômica do Dano Moral

Embora possa parecer sutil, é inegável a distinção entre *lucro cessante* e *repercussão econômica do dano moral*. O lucro cessante está ligado a um dano patrimonial, [322] do qual decorre a privação dos meios para produção do lucro, ou diretamente a essa privação, ainda que não decorrente de qualquer tipo de dano, seja patrimonial ou moral. Caracteriza-se, em qualquer hipótese, por sua objetividade. E em consequência, pela possibilidade de seu dimensionamento econômico. É sempre uma decorrência certa da privação dos meios de produção do lucro. Privação que pode decorrer de um dano patrimonial, como acontece ao taxista que tem o seu automóvel abalroado e por isto fica sem poder utilizado enquanto está na oficina para reparos. Ou pode decorrer de um ilícito qualquer, que não consubstancia por si mesmo um dano patrimonial, como acontece com o taxista que tem o seu automóvel ilegalmente apreendido por uma autoridade do Departamento de Trânsito.

A repercussão econômica do dano moral, por seu turno, está sempre ligada a um dano moral, dano que é subjetivo e, em consequência, de dimensionamento econômico impossível. É sempre uma decorrência apenas provável, embora tal probabilidade seja de tal ordem que afasta a necessidade de prova, autorizando a presunção da ocorrência. A repercussão econômica do dano moral presume-se em virtude das circunstâncias. É induvidosa, mas não pode ser quantificada. Melhor dizendo, a sua quantificação é impraticável.

---

[322] Poder-se-ia dizer que o lucro cessante é, em si mesmo, um dano patrimonial. Pensamos, porém, que é mais adequado considerar dano patrimonial apenas aquele que afeta o patrimônio presente. Não o patrimônio vindouro, em formação, porque preferimos distinguir patrimônio de renda, considerando patrimônio a riqueza vista em sua realidade atual, estática, e renda a riqueza em sua formação, como expressão dinâmica.

3.2.6 Danos Decorrentes de Execução Fiscal Injusta

Os danos a cuja indenização o contribuinte tem direito podem decorrer dos mais diversos comportamentos do fisco na relação de tributação. Não se pode admitir que o fisco, porque tem o direito ao tributo, esteja na cobrança deste agindo sempre licitamente. O tributo é devido nos termos da lei, e há de ser cobrado pelos meios por lei estabelecidos.

Quando o fisco adota formas oblíquas de cobrança, mediante o que temos denominado sanções políticas,[323] pode estar provocando danos pelos quais assume inteira responsabilidade; e pode estar provocando danos mesmo quanto realiza a cobrança do tributo por meio próprio, que é a execução fiscal, pois esse meio pressupõe a existência efetiva de crédito líquido e certo, de sorte que se é utilizado abusivamente pode esse abuso implicar dano indenizável.

No dizer autorizado de Liebman,

> Quís-se favorecer a posição do credor reconhecendo a probabilidade da existência a proteção que só deveria corresponder à absoluta certeza de sua existência: essa arma, que se lhe põe entre mãos, não encontra paralelo em nenhum outro instituto do direito moderno. É imperioso, por conseqüência, estimular-lhe o senso de responsabilidade, deixando-lhe a cargo o dano eventualmente provocado por sua imprudência ou impulsividade. Nem de outra forma se lhe pode qualificar a conduta, se o crédito não existir, porque esta é uma circunstância que o credor bem dificilmente ignora, e, no caso de incerteza, não lhe falece o modo de procurar seguro conhecimento das coisas antes de deitar mão sôbre o patrimônio do devedor. Só a plena responsabilidade pelos danos ocasionados por qualquer espécie de execução injustificada pode compensar o favor dispensado à rapidez de realização do crédito e impedir que ela se converta em insuportável injustiça.[324]

Pelos danos que de ilícitos praticados pelo fisco decorram para o contribuinte responde, em princípio, o Estado, como se passa a demonstrar.

---

[323] Sobre as sanções políticas, veja-se nosso texto na Revista Dialética de Direito Tributário, n. 30, p. 46.

[324] LIEBMAN, Enrico Tullio. *Embargos do executado*. Tradução de J. Guimarães Manegale. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1968, p. 243.

3.3 Responsabilidade do Estado

3.3.1 Fundamento

Em se tratando de atos ilícitos, o fundamento da responsabilidade do Estado reside em princípios jurídicos inerentes ao Estado de Direito, a saber, o princípio da legalidade. É a lição de Celso Antônio:

> No caso de comportamentos ilícitos comissivos ou omissivos, jurídicos ou materiais, o dever de reparar o dano é a contrapartida do princípio da legalidade. Porém, no caso de comportamentos ilícitos comissivos, o dever de reparar já é, além disso, imposto também pelo princípio da igualdade. [325]

Recorde-se que a própria "noção de Estado de Direito reclama a de Estado responsável". [326] Assim, a existência da responsabilidade do Estado prescinde de dispositivo expresso. Mesmo assim, certo é que entre nós essa responsabilidade está explicitamente afirmada pela Constituição Federal, como a seguir se verá.

3.3.2 Constituições Anteriores

Na Constituição de 1824, está prevista a responsabilidade pessoal dos empregados públicos, pelos abusos e omissões praticadas no exercício das suas funções, e por não fazerem efetivamente responsáveis aos seus subalternos. É explicitamente assegurado o direito de petição a qualquer cidadão que pretenda fazer valer tal responsabilidade. [327]

Na Constituição de 1891, também está previsto que os funcionários públicos são estritamente responsáveis pelos abusos e omissões em que incorrerem no exercício de seus

---

[325] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 849.
[326] Ibid., p. 852-853.
[327] Constituição de 1824, art. 179, incisos XXIX e XXX.

cargos, assim como indulgência, ou negligência em não responsabilizarem efetivamente os seus subalternos.[328]

A Constituição de 1934 estabelecia:

> Art. 171. Os funcionários públicos são responsáveis solidariamente com a Fazenda Nacional, Estadual ou Municipal, por quaesquer prejuizos decorrentes de negligência, omissão ou abuso no exercício dos seus cargos.
> § 1º. Na ação proposta contra a Fazenda Pública, e fundada em lesão praticada por funccionário, este será sempre citado como litisconsorte.
> § 2º. Executada sentença contra a Fazenda Pública, esta promoverá execução contra o funcionário culpado.

A Constituição de 1937 também estabelecia que os funcionários públicos são responsáveis solidariamente com a Fazenda Nacional, Estadual ou Municipal por quaisquer prejuízos decorrentes de negligência, omissão ou abuso no exercício dos seus cargos.[329]

A Constituição de 1946, por seu turno, estabeleceu que as pessoas jurídicas de direito público interno são civilmente responsáveis pelos danos que os seus funcionários, nessa qualidade, causarem a terceiro. E ainda que lhes caberá ação regressiva contra os funcionários causadores do dano, quando tiver havido culpa destes.[330]

A Constituição de 1967 reproduziu com ligeiras diferenças redacionais a norma albergada pela Constituição de 1946.[331] Referiu-se, ao tratar da ação regressiva contra o funcionário, aos casos de culpa ou dolo. Mera explicitação, porque também à luz da Constituição de 1946 é evidente a existência de responsabilidade do funcionário nos casos de dolo. A Constituição de 1969 também reproduziu a mesma norma, consagrando a responsabilidade objetiva do ente público e a responsabilidade subjetiva do servidor.[332]

Como se vê, todas as constituições brasileiras anteriores a 1988 consagraram a responsabilidade civil por danos causados ao cidadão no exercício da atividade pública, embora se possa dizer que em face das duas primeiras, a de 1824 e a de 1891, havia responsabilidade apenas do funcionário. O Estado seria irresponsável.

---

328 Constituição de 1891, art. 82.
329 Constituição de 1937, art. 158.
330 Constituição de 1946, art. 194 e seu parágrafo único.
331 Constituição de 1967, art. 105 e seu parágrafo único.
332 Constituição de 1969, art. 197 e seu parágrafo único.

3.3.3 A Constituição de 1988

A vigente Constituição Federal, reproduzindo e explicitando norma consagrada a partir da Constituição de 1946, estabelece 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*.[333]

Não há dúvida, portanto, de que a Fazenda Pública, seja a federal, a estadual ou a municipal, tem responsabilidade objetiva pelos danos que os seus agentes causarem aos contribuintes. E não há dúvida também de que estes são responsáveis por tais danos quando agirem com culpa ou dolo; não apenas os agentes fiscais, funcionários públicos, mas todos os agentes públicos.

Resta apenas saber se a responsabilidade pessoal do agente público, nos casos de culpa ou dolo, pode ser cobrada diretamente pela vítima do dano, ou se somente a Fazenda Pública, uma vez condenada a indenizar, pode acionar o seu agente regressivamente. É o que vamos a seguir examinar.

3.4 Responsabilidade Pessoal do Agente Público

3.4.1 O Agente Público

Com a expressão *agente público* designamos todas as pessoas que agem corporificando o Estado. Como assevera Lúcia Valle Figueiredo, com apoio em Celso Antônio Bandeira de Melo e em doutrinadores estrangeiros, o conceito de agente público é bem mais amplo do que o de funcionário público, pois nele estão incluídos, além dos

[333] Constituição Federal de 1988, art. 37, § 6º.

funcionários públicos, os agentes políticos e os particulares que atuam em colaboração com a Administração Pública, inclusive os contratados temporariamente.[334]

Na relação de tributação, em princípio, atuam apenas os servidores públicos em sentido restrito, entretanto, não excluímos a possibilidade de ocorrência de violações a direitos fundamentais do contribuinte praticada com a participação de outras categorias de agentes públicos. Assim, no que importa ao presente estudo, consideramos que a expressão agente público abrange duas espécies, a saber, os *agentes políticos* e os *agentes administrativos* ou servidores públicos em sentido estrito. E consideramos relevante a distinção entre essas duas categorias de agentes públicos em razão da forma pela qual deve ser cobrada a responsabilidade civil dos integrantes de cada uma delas.

3.4.2 Os Agentes Políticos

Integram a categoria dos *agentes políticos* as pessoas que atuam corporificando, ou fazendo presente o Estado, como governantes, sem os vínculos ordinários de subordinação hierárquica. Sobre essa categoria de agentes públicos escreveu Hely Lopes Meirelles:

> Os agentes políticos exercem funções governamentais, judiciais e quase-judiciais, elaborando normas legais, conduzindo os negócios públicos, decidindo e atuando com independência nos assuntos de sua competência. São as autoridades públicas supremas do Governo e da Administração na área de sua atuação, pois não são hierarquizadas, sujeitando-se apenas aos graus e limites constitucionais e legais de jurisdição. Em doutrina, os agentes políticos têm plena liberdade funcional, equiparável à independência dos juízes nos seus julgamentos, e, para tanto, ficam a salvo de responsabilidade civil por seus eventuais erros de atuação, a menos que tenham agido com culpa grosseira, má-fé ou abuso de poder.
> .....
> Nesta categoria encontram-se os Chefes de Executivo (Presidente da República, Governadores e Prefeitos) e seus auxiliares imediatos (Ministros e Secretários de Estado e de Município); os membros das Corporações Legislativas (Senadores, Deputados e Vereadores); membros do Poder Judiciário (Magistrados em geral); os membros do Ministério Público (Procuradores da República e da Justiça, Promotores e Curadores Públicos); os membros dos Tribunais de Contas (Ministros e Conselheiros); os representantes diplomáticos e demais autoridades que atuem com independência funcional no desempenho de atribuições governamentais, judiciais ou quase-judiciais, estranhas ao quadro do servidor público. [335]

---

[334] Cf. FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 263.
[335] MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 73-74.

3.4.3 Agentes Administrativos

São também agentes públicos os *agentes administrativos*, categoria integrada pelos servidores públicos que não se qualificam como membros dos poderes do Estado, nem o representam. Sobre essa categoria de agentes públicos escreveu Hely Lopes Meirelles:

> Os agentes administrativos não são membros de Poder de Estado, nem o representam, nem exercem atribuições políticas ou governamentais; são unicamente servidores públicos, com maior ou menor hierarquia, encargos e responsabilidades profissionais dentro do órgão ou entidade a que servem, conforme o cargo ou a função que estejam investidos. De acordo com a posição hierárquica que ocupam e as funções que lhes são cometidas, recebem a correspondente parcela de autoridade pública para o seu desempenho no plano administrativo, sem qualquer poder político. Suas atribuições, de chefia, planejamento, assessoramento ou execução, permanecem no âmbito das habilitações profissionais postas remuneradamente a serviço da Administração. Daí por que tais agentes respondem sempre por simples culpa pelas lesões que causem à Administração ou a terceiros no exercício de suas funções ou a pretexto de exercê-las, visto que os atos profissionais exigem perícia técnica e perfeição de ofício.[336]

3.4.4 O Dever e a Responsabilidade

É importante que tenhamos em mente a distinção entre o *dever* e a *responsabilidade*, que, embora ordinariamente estejam ligados, são coisas distintas. A distinção, quase imperceptível na maioria das vezes, é importante para justificar-se a necessidade da sanção jurídica como elemento que contribui para a eficácia das normas. O dever situa-se no âmbito da liberdade humana. Cada um decide se cumpre ou não cumpre o seu dever. A responsabilidade é um estado de sujeição. Quem é responsável está sujeito a alguma consequência quando deixa de cumprir o seu dever.

Ninguém nega que o agente público tem deveres, mas há quem estabeleça sérias limitações à responsabilidade, pelo menos daqueles que integram a categoria dos agentes políticos. Hely Lopes Meirelles, por exemplo, minimiza a responsabilidade dos agentes políticos, doutrinando:

---

[336] MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 74-75.

> Realmente, a situação dos que governam e decidem é bem diversa da dos que simplesmente administram e executam encargos técnicos e profissionais, sem responsabilidade de decisão e de opções políticas. Daí porque os agentes políticos precisam de ampla liberdade funcional e maior resguardo para o desempenho de suas funções. As prerrogativas que se concedem aos agentes políticos não são privilégios pessoais; são garantias necessárias ao pleno exercício de suas altas e complexas funções governamentais e decisórias. Sem essas prerrogativas funcionais os agentes políticos ficariam tolhidos na sua liberdade de opção e de decisão, ante o temor de responsabilidade pelos padrões comuns da culpa civil e do erro técnico a que ficam sujeitos os funcionários profissionalizados. [337]

Não se pode negar, é certo, que os agentes políticos, em muitos situações, devem desfrutar de maior liberdade de decisão e, consequentemente, sua responsabilidade deve ser aferida por padrões diferentes daqueles que orientam a aferição da responsabilidade civil dos servidores públicos. Não existe, todavia, uma linha divisória separando a responsabilidade dos agentes políticos da responsabilidade dos agentes administrativos. Nem nos parece que a distinção deva ser estabelecida simplesmente em razão da qualidade do agente, sem levar em consideração o caso concreto em que a responsabilidade deva ser apurada.

Realmente, na maioria dos casos, o agente político decide politicamente, vale dizer, decide em situações para as quais a decisão não significa o cumprimento nem o descumprimento de normas jurídicas, mas o exercício de opções políticas. Isto, porém, não significa que o agente político não tenha em muitos casos de adotar decisões que podem implicar o cumprimento ou o descumprimento de normas jurídicas às quais deve obediência.

O agente administrativo, por seu turno, na maioria dos casos, decide juridicamente, vale dizer, decide em situações para as quais a decisão significa o cumprimento ou o descumprimento de normas jurídicas, porque a Administração Pública deve agir em obediência a princípios, entre os quais se destaca o da legalidade. Mesmo assim, em alguns casos pode o agente administrativo decidir politicamente, vale dizer, em situações nas quais a decisão não significa cumprir ou descumprir uma norma, mas simplesmente exercer uma opção política.

Não se pode, portanto, afirmar que a responsabilidade do agente político é sempre diversa da responsabilidade do agente administrativo. O que define a responsabilidade não é a condição de agente político, ou de agente administrativo, mas a natureza da decisão adotada por um ou pelo outro. Se a decisão é jurídica, vale dizer, se implica cumprir ou não cumprir uma norma, haverá sempre responsabilidade subjetiva do agente, seja ele agente político ou

---

[337] MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro.* 17. ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 74.

agente administrativo. Se a decisão é política, vale dizer, caracteriza apenas o exercício de uma opção política, a responsabilidade então resta mitigada, fazendo-se presente apenas nos casos em que exista desvio ou abuso de poder.

Admitir que o agente político decide sempre politicamente é um equívoco muito sério que leva muitos agentes políticos ao descumprimento de normas fundamentais do sistema jurídico, sem se submeterem à sanção correspondente, apenas porque são autoridades de escalão superior e, assim, seriam intocáveis. Essa realidade em que o Direito se revela ineficaz já fez com que o Ministro Marco Aurélio de Farias Mello, então Presidente do STF, em debate no site UOL, reconhecendo não ser possível consertar o Brasil com novas leis, afirmasse que "precisamos, na verdade, de homens que cumpram as existentes, e isso engloba aqueles que, nos diversos segmentos, dirigem o País." [338]

Os que dirigem o País são exatamente os *agentes políticos*, e todos eles têm o dever de *cumprir e fazer cumprir a Constituição e as leis do país*. Esse dever fundamental, aliás, é geralmente afirmado solenemente em juramento público no ato da posse dos agentes políticos, de sorte que o descumprimento desse dever traduz, indiscutivelmente, a correspondente responsabilidade, que é igual à de todos os agentes públicos. E o melhor caminho para fazermos com que os dirigentes do País cumpram as leis é a responsabilidade pessoal destes pelos danos que eventualmente causam aos particulares, por seus abusos, inclusive com o descumprimento de decisões judiciais. Responsabilidade civil, porque a experiência demonstra ser impraticável a efetivação da responsabilidade penal.

3.4.5 A Responsabilidade e a Sanção

A responsabilidade é o estado de sujeição à sanção. Quem faz uma opção política, sem violação de nenhum dever jurídico, certamente não fica sujeito a sanção no plano do Direito, vale dizer, sanção jurídica, embora fique sujeito à sanção que poderíamos qualificar como de natureza política.[339] Não se deve afirmar, portanto, a ausência completa de responsabilidade, mas estabelecer a distinção entre responsabilidade jurídica e responsabilidade política, pois à

[338] INFORME, publicação do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, n. 102, jul. 2001, p.7.

[339] A expressão tem aqui sentido diverso daquele com o qual a utilizamos anteriormente. Aqui quer dizer a sanção eventualmente imposta pelo eleitorado.

responsabilidade corresponde sempre a sanção. Quando o agente atua juridicamente, e assim suas decisões implicam cumprir, ou não cumprir normas, submete-se à sanção jurídica. Quando atua politicamente, faz opções políticas, tem responsabilidade política e submete-se à sanção política, que lhe é aplicada pelo eleitorado. A natureza da sanção depende da natureza da responsabilidade que, por sua vez, depende da natureza do dever descumprido.

Não nos importa aqui o exame da responsabilidade e da correspondente sanção política. Importa-nos o exame da responsabilidade jurídica e da correspondente sanção.

3.4.6 Responsabilidades do Agente Político

O agente político tem duas responsabilidades. Tem a responsabilidade política, que lhe é cobrada pelo eleitorado nas urnas, e tem também a responsabilidade jurídica, como qualquer pessoa capaz de direitos e obrigações.

Em muitas situações o agente político decide politicamente, vale dizer, sua decisão não corresponderá necessariamente ao cumprimento ou ao descumprimento de dever jurídico, podendo corresponder ao exercício puro e simples de opções políticas. Existem, todavia, situações nas quais o agente político decide juridicamente, vale dizer, cumprindo ou deixando de cumprir deveres jurídicos, aplicando ou deixando de aplicar normas jurídicas, agindo lícita ou ilicitamente.

Nem sempre é fácil estabelecer a fronteira entre o agir político e o agir segundo uma norma. Explica-se por isto mesmo a tendência de doutrinadores que preconizam o abrandamento puro e simples da responsabilidade do agente político. Tomemos o exemplo do magistrado, típico agente político, talvez de todos eles o que mais necessita de independência quanto às suas decisões e, consequentemente, necessita de uma certa irresponsabilidade.

3.4.7 Responsabilidade do Magistrado

Diz a lei que, salvo o caso de impropriedade ou excesso de linguagem, o magistrado não pode ser punido ou prejudicado pelas opiniões que manifestar ou pelo teor das decisões que proferir. [340]

Equivocado, porém, seria extrair daí a conclusão de que o magistrado não tem responsabilidade. Essa irresponsabilidade diz respeito exclusivamente ao mérito das opiniões e das decisões que profere na atividade judicante, e se justifica por, pelo menos, três razões essenciais. Primeira, porque sem ela não haveria independência no ofício de julgar Segunda, porque o magistrado é obrigado a decidir, não lhe sendo lícito omitir ou retardar sua decisão em face de omissão ou obscuridade da lei, ou de divergências jurisprudenciais. Terceira, porque suas decisões são sempre proferidas em processos nos quais as partes exercem ou podem exercer o respectivo controle, mediante a interposição dos recursos cabíveis.

Dita irresponsabilidade, outrossim, não exclui de nenhum modo os deveres do magistrado, que estão igualmente previstos em lei, a qual estabelece específicas sanções, a demonstrar que o magistrado realmente não é irresponsável.[341] Nem é absoluta, mesmo no que diz respeito ao mérito das suas opiniões e decisões, porquanto que o magistrado responde civilmente por perdas e danos quando no exercício de suas funções proceder com dolo ou fraude, e ainda quando recusar, omitir ou retardar, sem justo motivo, providência que deva ordenar de ofício ou a requerimento das partes,[342] como é o caso, por exemplo, do seguimento de um recurso.

Assim, em nosso ordenamento jurídico, o magistrado não está isento de responsabilidade civil na hipótese de causar dano ao contribuinte, numa dessas hipóteses. Embora não seja fácil a demonstração de que agiu com dolo, tal demonstração em certos casos pode ser feita. Menos problemática ainda é a demonstração da omissão de providência

---

340 Lei Orgânica da Magistratura Nacional, art. 41.
341 Lei Orgânica da Magistratura Nacional, arts. 35 a 39.
342 Lei Orgânica da Magistratura Nacional, art. 49.

que deva adotar, como, por exemplo, a liberação de bens penhorados uma vez extinta a execução.[343]

No caso dos magistrados, aliás, essa relativa irresponsabilidade é nociva ao cidadão que questiona com o Estado, porque infelizmente muitos magistrados estão a merecer a advertência feita por Rui Barbosa aos bacharéis concludentes de Curso em turma da qual foi paraninfo, no sentido de, como juízes que poderiam vir a ser, não adotassem a presunção de que a Fazenda Pública sempre tem razão. Em suas palavras:

> Não vos mistureis com os togados, que contraíram a doença de achar sempre razão ao Estado, ao Governo, à Fazenda; por onde os condecora o povo com o título de "fazendeiros". Essa presunção de terem, de ordinário, razão contra o resto do mundo, nenhuma lei a reconhece à Fazenda, ao Govêrno, ou ao Estado.
> Antes, se admissível fosse aí qualquer presunção, havia de ser em sentido contrário; pois essas entidades são as mais irresponsáveis, as que mais abundam em meios de corromper, as que exercem as perseguições, administrativas, políticas e policiais, as que, demitindo funcionários indemissíveis, rasgando contratos solenes, consumando lesões de tôda a ordem (por não serem os perpetradores de tais atentados os que pagam), acumulam, continuamente, sobre o tesoiro público terríveis responsabilidades.[344]

Seja como for, a relativa irresponsabilidade do magistrado compara-se à do legislador e à do governante, na medida em que exercem atividades políticas, e não pode ser invocada por agentes administrativos, salvo em situações excepcionais.

3.4.8 Responsabilidade do Agente Fiscal

Como todo agente público, também o agente fiscal é responsável pessoalmente pelos atos ilícitos que praticar no exercício de suas funções, ou a pretexto de exercê-las. Responde civil, administrativa e penalmente. Aqui, porém, estamos nos ocupando apenas da responsabilidade civil da qual decorre o dever de indenizar os danos eventualmente causados ao contribuinte.

O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04/12/1980, estabelecia:

---

[343] Alguns juízes deixam de liberar bens penhorados à consideração de que existem outros débitos, e aguardam providências da Fazenda Pública para que se proceda a nova penhora. O comportamento é evidentemente arbitrário e pode ensejar a responsabilidade civil do magistrado.

[344] BARBOSA, Rui. *Oração aos moços, em discursos, orações e conferências.* São Paulo: Iracema, 1965, p. 225.

> Art. 650. Serão punidos, com as penas previstas no Estatuto dos Funcionários Públicos Civil da União, os funcionários da Secretaria da Receita Federal que, por ineficiência, negligência, omissão ou dolo, no exercício de suas funções, deixarem de apurar devidamente faltas ou fraudes cometidas pelos contribuintes em prejuízo da Fazenda Nacional (Lei nº 2.354/54, art. 7º, 8).
> § 1º – A aplicação das penas de que trata este artigo terá lugar, também, quando o auto ou laudo de exame for julgado improcedente, em virtude de propositado abuso de autoridade ou evidente erro grosseiro, praticado pelo fiscal de tributos federais (Lei n° 2.354/54, art. 7º, 8, § único).
> § 2º. – O servidor que, que má fé ou sem suficientes elementos de comprovação, promover lançamento de imposto indevido, será passível de demissão, sem prejuízo da responsabilidade criminal (Lei nº 4.069/62, art. 52 e Lei nº 4.862/65, art. 50).
> § 3º. – A falta de autuação de contribuinte incurso em infração às disposições deste Regulamento configurará a prática do ilícito de lesão aos cofres públicos, pelo fiscal de tributos federais responsável (Decreto-lei nº 1.024/69, art. 9º).

Como se vê, os dispositivos das leis transcritas naquele Regulamento que, aliás, não foram revogados, ao mesmo tempo em que protegiam a Fazenda Nacional contra condutas indevidas de seus agentes fiscais, reconheciam expressamente a responsabilidade pessoal destes pelos danos que, por dolo ou culpa, causassem aos contribuintes. Os referidos dispositivos legais, como se vê, reconheciam a falibilidade humana e assim protegiam igualmente as partes na relação tributária. Protegiam o fisco cominando pena para as práticas que poderiam eventualmente decorrer da fraqueza dos fiscais que se deixassem corromper, sendo favoráveis aos contribuintes presumidamente corruptores. Protegiam também o contribuinte, no entanto, contra possíveis represálias de agentes fiscais corruptos eventualmente não atendidos em suas pretensões escusas.

Não obstante possam ainda estar em vigor aqueles dispositivos legais, [345] não foram eles, porém, consolidados no vigente Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 3000, de 26 de março de 1999. Isto, porém, não quer dizer que tenha sido afastada a responsabilidade pessoal do agente fiscal que age ilicitamente. Essa responsabilidade, a rigor, não depende de dispositivo expresso da legislação tributária. Por isto mesmo Barbosa Nogueira assinala que um auto de infração pode implicar a responsabilização funcional e a reparação civil dos danos materiais e/ou morais.[346]

Sabido como é que o Estado responde objetivamente pelos danos que os seus agentes causem ao contribuinte, resta-nos demonstrar as vantagens da responsabilização pessoal do agente público. É o que faremos a seguir.

---

[345] É de se supor que não foram revogados, porque citados em nota ao art. 9º, do Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal no âmbito federal (WATANABE, Ippo; PIGATTI JR, Luiz. *Processo fiscal federal anotado*. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 33).

[346] NOGUEIRA, Barbosa. *Direito Tributário atual*. São Paulo: Resenha Tributária, 1992, v. XI-XII, p. 3161.

3.5 As Vantagens da Responsabilidade Pessoal

3.5.1 Insuficiência da Responsabilidade do Ente Público

Qualquer pessoa que analise as relações entre o Estado e o cidadão há de concluir que o ente público é contumaz violador da lei. Disso, aliás, é eloquente atestado o número cada vez maior de ações ajuizadas contra o Poder Público, perante um Judiciário que se revela cada dia menor e menos eficaz no controle da legalidade dos atos da Administração Pública.

Quem exerce atividade direta ou indiretamente ligada à tributação sabe muito bem que os agentes do fisco geralmente não respeitam os direitos do contribuinte e tudo fazem para arrecadar mais, ainda que ilegalmente. Pode-se mesmo afirmar, sem exagero, que na relação tributária quem mais viola a ordem jurídica é a Fazenda Pública. Desde as violações mais flagrantes, como a não-devolução de empréstimos compulsórios e de tributos pagos indevidamente, [347] até as violações oblíquas, como as denominadas sanções políticas, que configuram verdadeiros desvios de finalidade ou abusos de poder.

A responsabilidade objetiva do Estado parece não ser suficiente para coibir os abusos praticados pelos agentes públicos, "por não serem os perpetradores de tais atentados os que pagam," como já advertia Rui Barbosa em sua oração aos moços.[348]

A responsabilização pessoal do agente público supre, sem dúvida, essa insuficiência da responsabilidade objetiva do Estado como elemento inibitório de cometimentos ilícitos.

---

[347] A Fazenda Pública tem o dever de restituir, de ofício, o tributo que eventualmente lhe seja pago indevidamente. Na prática, porém, não devolve nem de ofício nem a requerimento do interessado, dando lugar a uma pletora de ações de repetição do indébito, e mesmo quando vencida, com sentença transitada em julgado, protela o quanto pode o atendimento dos correspondentes precatórios, com expedientes que na maioria das vezes chegam a ser, além de descabidos, verdadeiramente ridículos.

[348] BARBOSA, Rui. *Oração aos moços, em discursos, orações e conferências*. São Paulo: Iracema, 1965, p. 225.

3.5.2 O Efeito Preventivo

A indenização por cometimento ilícito tem dupla finalidade: a de tornar indene, restabelecer, o patrimônio de quem sofreu o dano, e a de desestimular a conduta ilícita de quem o causou. A responsabilidade objetiva do Estado por danos ao cidadão pode assegurar a este a indenização correspondente, e assim fazer com que se efetive a primeira dessas finalidades da indenização, mas não faz efetiva a segunda, porque não atua como fator desestimulante da ilegalidade, pois quem a pratica não suporta o ônus da indenização que, sendo paga pelos cofres públicos, recai afinal sobre o próprio universo de contribuintes.

Nos dias atuais quem corporifica o Estado age de modo praticamente irresponsável no que diz respeito aos direitos individuais que eventualmente lesiona. O agente do fisco, que formula em auto de infração exigência que sabe ou deveria saber indevida, não sofre nenhuma consequência de seu ato ilícito, não obstante esteja este legalmente definido como crime de excesso de exação.[349] Não se conhece nenhum caso de ação penal por excesso de exação, e não é razoável acreditar-se que nenhum agente do fisco o tenha praticado.

Preconizamos, pois, a responsabilidade do agente público por lesões que pratique a direitos do contribuinte, sem prejuízo da responsabilidade objetiva do Estado. Esta é a forma mais adequada de se combater o cometimento arbitrário do fisco. Uma indenização, por mais modesta que seja, paga pessoalmente pelo agente público, produzirá, com certeza, efeito significativo em sua conduta. Ele não agirá mais com a sensação de absoluta irresponsabilidade como tem agido. Esse efeito salutar, aliás, começará logo com a citação. Tendo de defender-se em juízo, de prestar depoimento pessoal, o agente público vai pensar bem antes de praticar ilegalidades flagrantes, e assim já não cumprirá aquelas ordens superiores que de tão flagrantemente ilegais não podem ser dadas por escrito.

Terá a responsabilização do agente fiscal um significativo efeito preventivo de litígios, evitando todos aqueles que sejam fruto de autuações inteiramente descabidas, que somente existem por causa do sentimento de irresponsabilidade que predomina entre os agentes do fisco.

---

[349] Código Penal, art. 316, § 1º, com redação que lhe deu o art. 20, da Lei nº 8.137, de 27/12/1990.

3.5.3 Efeito na Harmonia entre os Poderes

A responsabilização pessoal do agente fiscal produzirá, também, outro efeito preventivo de litígios que preferimos denominar efeito na harmonia entre os poderes. Há casos nos quais o arbítrio reside na própria lei, que, uma vez declarada inconstitucional em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, não deve mais ser aplicada pela autoridade administrativa.

É certo que a autoridade administrativa não deve deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, mas é assim porque não lhe cabe dizer se a lei é ou não inconstitucional. A declaração de inconstitucionalidade cabe ao Judiciário e, em última instância, ao Supremo Tribunal Federal. Uma vez transitada em julgado essa declaração, a autoridade administrativa já não pode aplicar a lei inconstitucional. Se o fizer – e na prática em inúmeros casos já o fez – poderá ser pessoalmente responsabilizada.

É certo que a declaração de inconstitucionalidade no denominado controle difuso não produz efeitos gerais. Por isto há quem sustente que a autoridade administrativa não está obrigada a abster-se de aplicar a lei que nessa via tenha sido declarada inconstitucional, antes da suspensão da vigência desta pelo Senado Federal. Na verdade, porém, assim não é. Uma vez declarada a inconstitucionalidade de uma lei, em decisão definitiva, a autoridade administrativa já não a pode aplicar. Se a Fazenda Pública é parte no processo onde se deu a declaração de inconstitucionalidade – como geralmente acontece em matéria tributária – não há dúvida de que todas as autoridades administrativas a ela vinculadas estarão obrigadas a não mais aplicar a lei declarada inconstitucional. Tanto em razão do efeito processual que se produz em relação à parte, como em razão do princípio da harmonia entre os Poderes do Estado[350]. Se a Fazenda Pública não é parte no processo onde se deu a declaração de inconstitucionalidade – o que dificilmente ocorrerá em matéria tributária – mesmo assim, em razão do dever de preservar a harmonia entre os Poderes do Estado, as autoridades administrativas estarão, todas, impedidas de seguir aplicando a lei declarada inconstitucional.

Realmente, nossa Constituição Federal consagra a separação de poderes, mas diz que estes são independentes e *harmônicos* entre si, e, para que exista realmente essa harmonia, é

[350] Constituição Federal de 1988, art. 2º.

necessário que as autoridades de um respeitem as decisões das autoridades dos outros. Assim, se o órgão máximo do Poder Judiciário afirma, em decisão definitiva, que uma lei é inconstitucional, as autoridades dos dois outros Poderes devem respeitar esse entendimento e, portanto, devem deixar de aplicar a lei declarada inconstitucional. Elas não podem, é certo, declarar a inconstitucionalidade, nem deixar de aplicar uma lei que não tenha sido declarada inconstitucional, porque até que isto ocorra prevalece a presunção de constitucionalidade. Declarada, no entanto, a inconstitucionalidade em decisão definitiva pelo Supremo Tribunal Federal, a harmonia entre os poderes impõe às autoridades o dever de levar em conta tal declaração, mesmo que o Senado Federal ainda não tenha decidido suspender a vigência da lei em questão.

Em se tratando de declaração de inconstitucionalidade proferida no controle concentrado, dúvida não pode haver quanto aos efeitos gerais que esta produz. Assim, dúvida não pode haver de que todas as autoridades, sejam fazendárias ou não, estarão impedidas de aplicar a lei declarada inconstitucional.

3.5.4 Efeito Moralizador

A responsabilização do agente fiscal terá também um significativo efeito moralizador. Evitará que o agente fiscal utilize o seu poder de lavrar autos de infração apenas para retaliar contra o contribuinte que não lhe atendeu as pretensões escusas. Certo de que lavrando auto de infração em situações nas quais não existe razão jurídica para tanto, estará assumindo a responsabilidade pelos danos decorrentes de seu indevido comportamento, o agente fiscal evitará esse mau procedimento.

Por outro lado, como não poderá lavrar irresponsavelmente tantos autos de infração, quando encontrar situação na qual o auto é cabível, tenderá a lavrá-lo como forma de justificar a sua atividade fiscalizadora.

Quando estiver em dúvida, tenderá a consultar oficialmente sua chefia, fazendo com que esta possa manter um efetivo controle da conduta de cada agente, tornando mais eficazes as normas internas de orientação dessa categoria funcional.

3.6 Evolução da Jurisprudência no STF

3.6.1 Introdução

Apreciando recurso extraordinário, decidiu a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal não ser um ex-Prefeito responsável perante o cidadão pelos danos a este causados. A responsabilidade civil do agente público, tanto quanto sua responsabilidade administrativa, existiria apenas perante a pessoa jurídica de Direito Público a cujo quadro funcional se vincula.

A decisão em tela porta a seguinte ementa:

> EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ADMINISTRATIVO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA DO ESTADO. § 6º DO ART. 37 DA MAGNA CARTA. ILEGITIMIDADE PASSIVA *AD CAUSAM*. AGENTE PÚBLICO (EX-PREFEITO). PRÁTICA DE ATO PRÓPRIO DA FUNÇÃO. DECRETO DE INTERVENÇÃO.
> O § 5º do artigo 37 da Magna Carta autoriza a proposição de que somente as pessoas jurídicas de direito público, ou as pessoas jurídicas de direito privado que prestem serviços públicos, é que poderão responder, objetivamente, pela reparação de danos a terceiros. Isto por atos ou omissão dos respectivos agentes, agindo estes na qualidade de agentes públicos, e não como pessoas comuns. Esse mesmo dispositivo constitucional consagra, ainda, dupla garantia: uma, em favor do particular, possibilitando-lhe ação indenizatória contra a pessoa jurídica de direito público, ou de direito privado que preste serviço público, dado que bem maior, praticamente certa, a possibilidade de pagamento do dano objetivamente sofrido. Outra garantia, no entanto, em prol do servidor estatal, que somente responde administrativa e civilmente perante a pessoa jurídica a cujo quadro funcional se vincula. Recurso extraordinário a que se nega provimento. [351]

Essa tese tem, é certo, apoio em significativa parte da doutrina. E se justifica em se tratando da responsabilidade de *agentes políticos*, como era o caso apreciado. Aliás, com a referida decisão, o Supremo Tribunal Federal negou provimento a recurso extraordinário interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo, assim ementado:

> Indenizatória – ilegitimidade passiva do agente político.
> Prática de atos próprios da função – legitimidade passiva da pessoa jurídica de direito público (entendimento do art. 37, § 6º, da C. Federal) - Recurso improvido.

[351] STF, 1ª Turma, RE 327.904-1 – SP, rel. Ministro Carlos Brito, julgado em 15.08.2006, DJ de 08/09/2006.

Por outro lado, como se vê do relatório feito pelo Ministro Carlos Brito, no caso em questão cuidava-se de ação promovida por uma instituição beneficente de um município paulista contra o ex-Prefeito, cobrando deste a indenização por danos que teriam resultado de um decreto de intervenção do Município em hospital de propriedade da entidade autora. ato próprio do Chefe do Poder Executivo, portanto, e ato de conteúdo eminentemente político.

Portanto, o acórdão em referência não implicou mudança na orientação jurisprudencial da Corte Maior, que é, como se sabe, favorável à responsabilização pessoal do agente público como agente administrativo. Mesmo assim, preocupa-nos a possibilidade de vir o acórdão em tela a ser invocado na defesa da tese segundo a qual o agente público da categoria dos agentes administrativos não responde diretamente perante o cidadão ao qual tenha causado dano agindo em nome do Estado. Por isto nos parece oportuna a abordagem do tema, para demonstrar, em primeiro lugar, que a ementa do julgado em tela não deve ser entendida como mudança de rumo na jurisprudência da Corte Maior. E depois a conveniência, no plano da Política Jurídica, de se preservar a orientação jurisprudencial que consagra a responsabilidade pessoal do agente público.

O adequado entendimento da questão da responsabilidade pessoal do agente público exige que se admita a distinção que existe entre agente administrativo e agente político.

3.6.2 Interpretando a Ementa do Julgado

A ementa de qualquer julgado deve ser interpretada em razão do caso concreto. A tese que resume deve ser entendida em função das circunstâncias do caso deslindado e não raras vezes expressa enunciado que não deve ser generalizado de sorte a transbordar as circunstâncias do caso. E, no caso, todas as circunstâncias estão a indicar que o enunciado albergado pela ementa do julgado em tela não pode ser aplicado aos casos nos quais o agente público não seja um agente político.

Portanto, o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal, cuja ementa transcrevemos, alberga tese que somente se aplica aos agentes políticos, não aos agentes administrativos. E nossa convicção restou fortalecida com o exame do inteiro teor do acórdão em foco. Não foi feita nele nenhuma referência a mudança de entendimento que estaria sendo

consagrada, embora existam precedentes da Corte Maior que admitem a responsabilidade pessoal do agente público por danos causados ao cidadão. A única doutrina invocada para fundamentar o acórdão é a de Celso Antônio Bandeira de Mello, precisamente o autor que lidera a tese segundo a qual a responsabilidade do agente público pode ser cobrada diretamente pela vítima do dano; e o único precedente do próprio Supremo, invocado no julgado em tela, diz respeito a responsabilidade de agente político, o governador do Estado, e não de agente administrativo. [352]

Não temos dúvida, portanto, de que o acórdão proferido no RE 327.904-1 – SP, do qual foi relator o Ministro Carlos Brito, não deve ser interpretado como modificador do entendimento jurisprudencial da Corte Maior.

3.6.3 A Doutrina de Celso Antônio e os Precedentes do STF

O único doutrinador invocado na fundamentação de seu voto pelo Ministro Carlos Brito foi o administrativista Celso Antônio Bandeira de Mello, o qual, na trilha de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, defende a tese segundo a qual é viável a responsabilização direta do agente público.

Sobre o tema já escrevemos:

> Admitindo a possibilidade de ação contra o Estado e também contra o agente público manifestam-se, entre outros, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello e Celso Antônio Bandeira de Mello,[353] este último invocando em seu apoio a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que, segundo verificamos, efetivamente tem reconhecido que o lesado pode mover ação contra o Estado e contra o agente, conjuntamente.[354] Em se tratando de magistrado, porém, como acima ficou registrado (item 4.5.), o Supremo Tribunal Federal entendeu incabível a ação do

---

[352] STF, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 167.659 – PR, rel. Ministro Carlos Velloso, julgado em 18/06/96, com a seguinte ementa:
EMENTA: - CONSTITUCIONAL. RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO. ATO DO AGENTE PÚBLICO: GOVERNADOR. C.F., art. 37, § 6º.
I – No caso, o ato causador de danos patrimoniais e morais foi praticado pelo Governador do Estado, no exercício do cargo; deve o Estado responder pelos danos. CF., art. 37, § 6º.
II – Se o agente público, nessa qualidade, agiu com dolo ou culpa, tem o Estado ação regressiva contra ele (CF., art. 37. § 6º).
III – R. E. Inadmitido. Agravo não provido.

[353] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005..

[354] RE 90.071, em RTJ 96, p. 237; RE 94.121-MG, rel. Min. Moreira Alves, RTJ nª 105, p. 225 a 234; entre outros julgados.

> particular prejudicado diretamente contra o agente público que qualificou como agente político, sem responsabilidade civil pelos atos jurisdicionais praticados.
> Ao optar pela ação também contra o agente público o autor estará buscando fazer valer o sentido punitivo da indenização, atitude que seguramente funcionará, na medida em que muitos a adotarem, como excelente remédio contra os abusos praticados em nome do Estado.
> Aliás, só o fato de ser chamado a juízo como réu, e ter de contratar advogado para defender-se, posto que em geral haverá conflito entre a defesa do ente público e a de seu agente, impedindo o procurador do primeiro de atuar como advogado do segundo, já fará com que o agente público passe a tratar com mais cuidado com os direitos alheios. E uma condenação ao pagamento de indenização, por pequena que seja esta, certamente terá muito mais efeito contra as práticas abusivas do que uma vultosa indenização a ser paga pelo ente público, que a final sai do bolso de todos nós contribuintes.
> Por isto, se a vítima do dano está convencida de que o agente público agiu com dolo ou culpa, deve promover ação contra ele e contra o Estado. Dirá que pretende provar a ocorrência de dolo, ou de culpa do primeiro réu, e pedirá a condenação de ambos, responsáveis solidários que são pela indenização correspondente. Formulará, porém, contra o Estado, que tem responsabilidade objetiva, pedido subsidiário a ser deferido na hipótese de o julgador a final não restar convencido da presença do elemento subjetivo indispensável ao atendimento do pedido principal. [355]

Como se vê, o prestígio que o Ministro Carlos Brito concedeu a Celso Antônio Bandeira de Mello, ao invocar sua doutrina, nos permite acreditar que exista alguma sintonia de pontos de vista, de sorte que, ao se colocar a distinção entre o agente político e o agente administrativo, certamente o Magistrado vai especificar melhor a tese por ele consagrada no julgado em questão, de sorte a deixar claro que neste se referiu apenas ao agente político.

3.6.4 Excelente Instrumento de Política Jurídica

Por outro lado, a responsabilização pessoal do agente público por danos ao contribuinte é um excelente instrumento de política jurídica. No plano da política jurídica, não se pode ter dúvida quanto às vantagens decorrentes da responsabilização pessoal do agente público, às quais já nos referimos, que são: a) suprir a deficiência da responsabilidade objetiva do Estado como elemento inibitório de cometimentos ilícitos; b)em consequência, a quantidade de exigências fiscais absolutamente descabidas, que só servem para aumentar o número de litígios na relação tributária; e c) evitar a lavratura de autos de infração como instrumento de retaliação contra contribuintes que não cedem diante de exigências escusas do agente fiscal.

---

[355] MACHADO, Hugo de Brito Machado. Responsabilidade pessoal do agente público por danos ao contribuinte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 95, 2003, p. 93-94.

No plano da política jurídica, a responsabilização, não apenas pelos danos causados ao contribuinte, mas pelos danos causados a qualquer cidadão, é o melhor instrumento que a ordem jurídica oferece para o combate ao arbítrio estatal.

3.6.5 Garantia do Agente Político

Segundo o julgado proferido pelo Supremo Tribunal Federal, há pouco referido, o art. 37, § 6º, da Constituição Federal,

> [...] consagra, ainda, dupla garantia: uma, em favor do particular, possibilitando-lhe ação indenizatória contra a pessoa jurídica de direito público, ou de direito privado que preste serviço público, dado que bem maior, praticamente certa, a possibilidade de pagamento do dano objetivamente sofrido. Outra garantia, no entanto, em prol do servidor estatal, que somente responde administrativa e civilmente perante a pessoa jurídica a cujo quadro funcional se vincula.

Essa tese é razoável quando se trata de agente que tem o dever de adotar decisões de conteúdo eminentemente político no desempenho de suas funções, agente político, portanto, não em se tratando de agente administrativo, cujos atos devem ser pautados pelo princípio da estrita legalidade e se assim são praticados não podem causar danos ao cidadão. Os agentes políticos, exatamente para que possam ter a liberdade de atuar plenamente no desempenho de suas atribuições, e não dispõem de superiores aos quais possam recorrer para decidir com acerto, é necessária a proteção a que alude o julgado em referência.

No caso naquela ocasião apreciado, tinha-se ação de indenização contra um ex-prefeito, promovida por uma instituição que afirmava haver sofrido prejuízos em decorrência da intervenção do município em um hospital de sua propriedade. O ato de intervenção teve, como sempre tem, conteúdo nitidamente político, tanto que ninguém poderá dizer que o Prefeito estaria agindo ilegalmente se não o praticasse. É razoável que esteja protegido contra a possibilidade de ser responsabilizado por quem sofre prejuízos com a intervenção. Sem essa proteção, certamente, o agente político optaria pela omissão.

Outra, porém, é a situação do agente administrativo, que não pode desfrutar daquela proteção, como a seguir se verá.

3.6.6 Garantia do Agente Administrativo e do Cidadão

Realmente, em relação aos agentes administrativos não é razoável cogitar-se nessa proteção porque tais agentes não têm o ônus da prática de decisões políticas. Todas as suas decisões, especialmente no campo da Administração Tributária, são plenamente vinculadas. Além disso, tais agentes dispõem de superiores hierárquicos aos quais podem recorrer para a solução das dúvidas que eventualmente possam ter no exercício de suas funções.

Sempre que sustentamos a possibilidade de responsabilização direta do agente administrativo, especialmente do agente fiscal, por danos causados ao contribuinte, os que reagem a essa tese utilizam o argumento de que a legislação tributária é complicada, além de extremamente instável, com frequentes alterações, não se podendo exigir dos agentes fiscais que tenham dela conhecimento seguro. O argumento é curioso. Se o contribuinte é obrigado a conhecer a legislação tributária e muita vez sofre pesadas multas porque não a conhece, como se justifica que o fiscal, cuja preocupação essencial é exatamente a aplicação da legislação tributária, seja poupado de responsabilidade?

Por outro lado, não se pode desconhecer o fato de que a Administração Tributária tem grande interesse em arrecadar e por isto busca todos os meios para compelir o contribuinte ao pagamento, sem se preocupar com a legalidade. Um agente fiscal que pratique autuações ilegais, portanto, jamais seja responsabilizado pelo Estado por danos que eventualmente cause ao contribuinte, ainda quando seja obrigado à indenização correspondente. Há sempre uma coincidência entre a atitude ilegal do agente fiscal que causa danos ao contribuinte e o interesse, embora escuso, da Administração Tributária, no aumento da arrecadação.

Assim, oferecer ao agente fiscal a garantia de que não será responsabilizado diretamente pelo contribuinte, em razão de ilegalidades que pratique no exercício de suas atividades, é amesquinhar as garantias constitucionais do contribuinte, e isto não se deve de nenhum modo admitir.

3.6.7 Indevida Proteção do Infrator

Não é verdade que admitir a responsabilização pessoal do agente administrativo implica deixá-lo desprotegido, a não ser que se defenda a proteção para o infrator, vale dizer, a proteção para violar a lei impunemente. Não é assim. Para proteger-se basta agir de acordo com a lei, aplicando-a, nos termos da interpretação preconizada pela Administração. Em outras palavras, basta que o agente administrativo atue nos termos do entendimento oficial da entidade pública à qual se vincula.

Sabemos todos que em princípio a Administração não adota, oficialmente, entendimento que seja flagrantemente ilegal, embora de fato às vezes oriente os seus agentes no sentido da prática de ilegalidades. Se a orientação é dada oficialmente, mediante atos publicados nos órgãos oficiais, o agente administrativo que a cumpre não pode ser pessoalmente responsabilizado. Se, entretanto, a orientação é dada extra-oficialmente, o agente administrativo não está obrigado a cumpri-la. E, se mesmo, assim executa a conduta ilegal, responderá pessoalmente pelos danos que desta eventualmente decorram.

A rigor, quem age ilegalmente não está representando o Estado porque este atua, ao menos em princípio, nos termos da lei. Assim, os agentes públicos que agem ilegalmente, em princípio não estão agindo "na qualidade de agentes públicos", e sim "como pessoas comuns." Note-se a diferença, que está clara na ementa do acórdão com o qual o Supremo Tribunal decidiu pela ausência de responsabilidade pessoal do agente público.[356]

Seja como for, o certo é que reivindicar proteção para o agente público que atua contra a lei é pleitear proteção para o infrator, o que é absolutamente inadmissível.

3.6.8 A Insegurança Jurídica

Um dos argumentos quase sempre desenvolvidos contra a responsabilidade pessoal do agente público consiste na insegurança jurídica resultante da imprecisão das normas da

[356] Veja Nota 1, Introdução.

legislação tributária e da frequente alteração destas. Em face da inegável insegurança jurídica que há de enfrentar todos os dias o agente fiscal de tributos, não seria justo responsabilizá-lo pelos erros eventualmente cometidos em sua atividade.

Ocorre que a legislação tributária não é produzida pelo contribuinte, mas pela Administração Tributária, que inclusive produz, quase sempre, os anteprojetos de lei, e de emendas constitucionais. É menos injusto, portanto, que a insegurança jurídica recaia sobre os seus agentes, do que sobre os contribuintes. E assim não é razoável a sua invocação em favor daqueles, quando a estes não exime de responsabilidade.

Na verdade, a insegurança jurídica existe na relação de tributação, mas a ela submete-se inteiramente o contribuinte, que está sujeito a pesadas sanções quando deixa de cumprir qualquer das normas que integram a legislação tributária. Não importa se a norma é obscura ou imprecisa, nem se a jurisprudência é divergente. A essa insegurança, portanto, tem de submeter-se também o agente fiscal.

Responsabilizando-se, pessoalmente, o agente fiscal, pelos erros que cometer na aplicação da legislação tributária, ter-se-á uma divisão equitativa dessa insegurança jurídica.

Para fugir à insegurança jurídica, o agente fiscal tenderá a adotar, em sua atividade, apenas aqueles comportamentos autorizados pelas autoridades superiores. Ter-se-á assim melhor padronização de comportamentos, do que resultará também, a longo prazo, um certo incremento para a segurança na relação tributária, do qual serão beneficiárias ambas as partes nessa relação.

É sabido que a responsabilidade pessoal não existirá para o agente público que atua em cumprimento a determinação oficial de superior hierárquico, posta em ato administrativo de efeito concreto, ou em ato administrativo de caráter normativo, salvo quando esta seja flagrantemente ilegal. Se o ato administrativo em cuja obediência atua o agente público é arbitrário, a responsabilidade será da autoridade que o emitiu e, nos casos em que o arbítrio esteja na própria lei, ainda não declarada inconstitucional em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, não haverá responsabilidade da autoridade administrativa que simplesmente a aplica, pois essa autoridade, como temos sustentado, não se pode eximir de cumprir a lei alegando a sua inconstitucionalidade.

3.7 Aspecto Processual da Responsabilização do Agente Público

3.7.1 As Questões Suscitadas

No Direito brasileiro, o agente público é pessoalmente responsável pelos danos que causar no exercício de suas funções, ou a pretexto de exercê-las. É pessoalmente responsável, vale dizer, é responsável quando atua com culpa ou dolo. As questões que ainda são colocadas são de ordem processual.

Primeira, a de saber se, promovida a ação pelo prejudicado contra o ente público, faz-se obrigatória a denunciação da lide, para que o agente público venha integrar o processo como litisconsorte passivo necessário.

Segunda, a de saber se o prejudicado tem ação para cobrar diretamente do agente público a indenização a que se considera com direito, ou se tem ação apenas para cobrar do ente público, objetivamente responsável, e apenas este pode, em ação regressiva, cobrar o correspondente ressarcimento fundado na responsabilidade subjetiva do seu agente.

3.7.2 A Denunciação da Lide

A questão de saber se é obrigatória a denunciação da lide já foi resolvida pela negativa pelo Supremo Tribunal Federal. Argumentou, com inteira propriedade, o Ministro Décio Miranda, relator do caso:

> A responsabilidade do Estado é objetiva. Independe de prova da culpa. Esta, porém, será o fundamento da responsabilidade do funcionário a quem se denuncia a lide.
> Denunciar a lide do funcionário, para que conteste apenas alegando a inexistência do dano, ou negando a falha do serviço público que o tenha acarretado, será exigir-lhe tarefa superior a suas possibilidades. Fazê-lo, para que se defenda com a susência de culpa, será embaraçar inutilmente a pretensão do autor, que para o êxito do pedido independe da prova de culpa do funcionário, bastando a culpa impessoal do serviço público.
> Diversos os fundamentos da responsabilidade, num caso, do Estado em relação ao particular, a simples causação do dano; no outro caso, do funcionário em relação ao

> Estado, a culpa subjetiva, trata-se de duas atuações processuais distintas, que se atropelam reciprocamente, não devendo conviver no mesmo processo, sob pena de contrariar-se a finalidade específica da denunciação da lide, que é a de encurtar caminho à solução global das relações litigiosas interdependentes.
> Aqui não há essa dependência, senão quanto à prova do dano em que incorreu o autor. Somente para ficar jungido a ela, mas não à responsabilidade, que na primeira ação é objetiva, e na segunda depende de prova da culpa, não é de admitir que se faça obrigatória a presença do funcionário na ação movida contra o Estado. [357]

Isto não quer dizer, porém, que a vítima do dano não possa promover ação contra o agente público que o causou, como se vai a seguir demonstrar.

3.7.3 Ação Contra o Agente Público e Contra o Estado

Segundo Hely Lopes Meirelles, em face da responsabilidade objetiva do ente público, estabelecida pelo art. 37, § 6º, da vigente Constituição Federal, não existe a responsabilidade pessoal do agente público, a não ser perante o ente público a que serve, titular da ação regressiva contra ele nos casos de dolo ou culpa.[358]

Toshio Mukai entende que a vítima do dano pode promover ação contra o Estado, que tem responsabilidade objetiva, ou contra o funcionário, que tem responsabilidade subjetiva pela respectiva indenização, na hipótese de dano decorrente de ação estatal. Não admite a discussão dessas duas formar de responsabilidade em ação única, somente sendo possível a cumulação das ações na hipótese de dano decorrente de omissão, em que a responsabilidade, tanto do funcionário, quanto do ente público, é subjetiva.[359]

Admitindo a possibilidade de ação contra o Estado e também contra o agente público manifestam-se, entre outros, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello e Celso Antônio Bandeira de Mello,[360] este último invocando em seu apoio a jurisprudência do Supremo Tribunal

---

[357] Voto do Ministro Decio Miranda, no Recurso Extraordinário nº 93.880 – RJ, em RTJ nº 100, p. 1355.
[358] MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 562.
[359] Este é o ponto de vista que expressou em correspondência que nos dirigiu, no dia 12/12/2001, em resposta a nosso questionamento a respeito do assunto.
[360] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

Federal que, segundo verificamos, efetivamente tem reconhecido que o lesado pode mover ação contra o Estado e contra o agente, conjuntamente.[361]

Ao optar pela ação também contra o agente público, o autor estará buscando fazer valer o sentido punitivo da indenização, atitude que seguramente funcionará, na medida em que muitos a adotarem, como excelente remédio contra os abusos praticados em nome do Estado.

Aliás, só o fato de ser chamado a juízo como réu, e ter de contratar advogado para defender-se, pois em geral haverá conflito entre a defesa do ente público e a de seu agente, impedindo o procurador do primeiro de atuar como advogado do segundo, já fará com que o agente público passe a tratar com maior cuidado com os direitos alheios. E uma condenação ao pagamento de indenização, por pequena que seja esta, certamente terá muito mais efeito contra as práticas abusivas do que uma vultosa indenização a ser paga pelo ente público, que afinal sai do bolso de todos os contribuintes.

Por isto, se a vítima do dano está convencida de que o agente público agiu com dolo ou culpa, deve promover ação contra ele e contra o Estado. Dirá que pretende provar a ocorrência de dolo, ou de culpa do primeiro réu, e pedirá a condenação de ambos, responsáveis solidários que são pela indenização correspondente. Formulará, porém, contra o Estado, que tem responsabilidade objetiva, pedido subsidiário a ser deferido na hipótese de o julgador a final não restar convencido da presença do elemento subjetivo indispensável ao atendimento do pedido principal.

O inconveniente que o autor poderá enfrentar na instrução para provar o dolo ou a culpa, com certeza será recompensado com a brevidade na execução da sentença contra o agente público, com a penhora e o leilão de bens, que possivelmente nem chegarão a ocorrer porque, uma vez definitivamente condenado, o réu certamente pagará a indenização devida para não sofrer o constrangimento da execução.

Por outro lado, se o réu, agente público, não dispuser de patrimônio suficiente para suportar a execução da sentença, poderá esta ser executada contra o ente público, com a expedição do precatório correspondente.

---

[361] RE 90.071, em RTJ 96, p.. 237; RE 94.121-MG, rel. Min. Moreira Alves, RTJ nª 105, p. 225-234; entre outros julgados.

Ressalte-se, finalmente, que a ação contra o agente público e contra o Estado, conjuntamente, deve ser proposta somente nos casos em que o a individualização do responsável pelo dano não ofereça dificuldades, e possa o elemento subjetivo necessário à responsabilização deste ser facilmente demonstrado. Se não estiverem presentes esses dois requisitos, vale dizer, a individualização do agente público causador do dano, e o dolo ou a culpa deste, deve o autor optar pela ação somente contra o Estado.

3.7.4 Ação Apenas Contra o Estado

Realmente, em muitos casos, não é fácil a individualização do agente público responsável pelo dano. A complexidade da estrutura administrativa muita vez dificulta a identificação da pessoa que afinal deve ser responsabilizada pela ação ou pela omissão estatal causadora do dano.

Pode ocorrer, também, que o autor não queira se indispor contra o agente público, por medo de retaliação ou por qualquer outra razão. Em tal circunstância poderá optar pela ação apenas contra o Estado, que responde objetivamente pelo dano.

Neste caso, o processo de conhecimento será bem mais simples, pois será bastante a demonstração da existência do dano e da relação de causalidade entre este e a ação estatal. Já a execução do julgado ficará a depender do precatório que, sabemos todos, quase sempre é muito demorado.

CONCLUSÕES

Em face de tudo quanto escrevemos neste estudo, podemos rematar com as seguintes ideias conclusivas:

1ª) A vigente Constituição Federal alberga normas que estabelecem direitos fundamentos para o contribuinte, de sorte que a relação de tributação pode ser, no plano teórico, considerada uma verdadeira relação jurídica;

2ª) Existe enorme distância entre o que está na vigente Constituição, em matéria de direitos fundamentais do contribuinte, e o que de fato ocorre na relação tributária em nosso País.

3ª) O termo contribuinte pode ser adotado para designar o cidadão, pois na verdade até os mendigos pagam impostos e são, portanto, contribuintes;

4ª) Especialmente em se tratando dos denominados impostos indiretos, aos quais tem se voltado a preferência dos Estados em todo o mundo orientado pelo neoliberalismo, ainda é praticamente inexistente a consciência fiscal, sem a qual a população não exige dos governantes o necessário respeito aos direitos fundamentais do contribuinte;

5ª) Entre os direitos fundamentais do contribuinte, merecem destaque a) o direito à legalidade da tributação e à irretroatividade da lei tributária, inerentes à segurança jurídica; e b) o direito à isonomia, que se expressa na relação tributária como princípio da capacidade contributiva, inerente à justiça na tributação; e c) o direito à jurisdição, de cuja efetividade dependem a efetividade de todos os demais direitos;

6ª) Não são raras as violações de direitos fundamentais do contribuinte praticadas pelo legislador, com a edição de leis federais, estaduais e municipais que contrariam a Constituição afrontando direitos fundamentais que assegura ao contribuinte, daí a necessidade de um efetivo controle da constitucionalidade das leis tributárias;

7ª) Também as autoridades da Administração Tributária federal, estadual e municipal, praticam diariamente as mais diversas lesões aos direitos fundamentais do contribuinte, razão

pela qual podemos afirmar que a relação de tributação ainda é muito mais uma relação de poder do que uma relação jurídica;

8ª) Entre as formas mais comuns de violação de direitos fundamentais do contribuinte encontra-se, no plano normativo, o transbordamento de conceitos utilizados pela Constituição em normas que atribuem competências tributárias; e no plano administrativo ou de concreção do direito as denominadas sanções políticas, como instrumentos coercitivos utilizados para compelir o contribuinte ao pagamento de tributos sem oportunidade para questionar a validade jurídica de sua exigência;

9ª) A distância entre as normas albergadas na Constituição e a realidade vivenciada na relação tributária nos leva a acreditar na inutilidade de possíveis alterações do Texto Constitucional, com o objetivo de acrescentar, esclarecer ou explicitar direitos do contribuinte. Parecem-nos válidas, no entanto, alterações com o objetivo de melhorar a qualidade da prestação jurisdicional e de explicitar a responsabilidade pessoal do agente público, porque acreditamos que da efetividade da prestação jurisdicional depende a efetividade de todos os direitos enquanto da responsabilidade pessoal do agente público depende a possibilidade de sanções capazes de melhorar a eficácia das normas às quais o agente público se deve submeter;

10ª) Assim é que ousamos sugerir, como se vê no capítulo III desta tese, no qual tratamos da *Defesa dos Direitos Fundamentais do Contribuinte*, providências no sentido de melhorar a efetividade da prestação jurisdicional e de atribuição de responsabilidade pessoal do agente público por danos causados ao contribuinte. Sem desconhecermos a possibilidade de contestações, porque a uniformidade de ideias é algo inatingível, oferecemos nossa modesta contribuição para o aperfeiçoamento do nosso Ordenamento Jurídico, acreditando que os nossos equívocos são menos imperdoáveis do que as nossas omissões.

REFERÊNCIAS

ADEOADATO, João Maurício. *Filosofia do Direito*. São Paulo: Saraiva. 1996. p. 3

ALTAMIRANO, Alejandro C. *El procedimiento tributario*. Buenos Aires: ABACO, 2003.

ÁLVARES, Manoel. *Código Tributário Nacional comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

ARDANT, Gabriel. *Histoire de l'impôt*. Livro I. Paris: Fayard, 1971.

ASCENSÃO, José de Oliveira. *O Direito* - introdução e teoria geral. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1978.

ÁVILA, Humberto. Direitos fundamentais do contribuinte e os obstáculos à sua efetivação. *Direito Tributário em Questão*. Porto Alegre: FESDT, 2008. p. 87-99

_____. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 279-291.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1955, v.1.

BALESTRA, Carlos Fontán. *Tratado de Derecho Penal*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1995, tomo I.

BARBOSA, Rui. *Oração aos moços, em discursos, orações e conferências*. Rio de Janeiro: Iracema, 1969.

BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito. O triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 851, 1 nov. 2005. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7547>. Acesso em: 18 mar. 2009.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Dicionário de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1994.

_____. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1989, v. II.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite Santos. 4. ed. Brasília: Edunb, 1994.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BUJANDA, Fernando Sainz de. *Teoria de la educacion tributaria*. Madrid: Talleres, 1967.

CAMPOS, Dejalma de et al. Dimensão jurídica do tributo. In: *Princípios tributários no Direito brasileiro e comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p. 180-194.

CAMPOS, Diogo Leite de. O combate à fraude fiscal e o estado de direito em Portugal. *NOMOS* – Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC, Fortaleza, v. II, 2008.p. 15-16

_____. *Direito Tributário*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

CÂNDIA, Eduardo Franco. Denúncia espontânea da inadimplência. *Repertório de Jurisprudência IOB*, v. I, n.4, p. 142-143, 2003.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. Coimbra: Almedina, 1996.

CASÁS, José Osvaldo. Os princípios no Direito Tributário. In: *Princípios e limites da tributação.* Tradução de Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 295-315.

CIANCIARDO, Juan Cianciardo. Princípios e regras: uma abordagem a partir dos critérios de distinção. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p.105-115.

COMTE-SPONVILLE, André. *Pequeno tratado das grandes virtudes*. Tradução de Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

DANTAS, Ivo. *O valor da Constituição* – do controle de constitucionalidade como da supralegalidade constitucional. Rio de Janeiro: Renovar, 1996.

DORIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Bushatsky/IBET, 1977.

DUGUIT, Léon. *Traité de Droit Constitutionnel*. Paris : Fontemoing, 1928, v. II. p. 835

_____ . *Traité de Droit Constitutionnel*. 30. ed. Paris: Fontemoing, 1930, v. III.

EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Procedimentos fiscalizatórios e a defesa do contribuinte*. Campinas: Cipola, 1995.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

FERRÃO, Brisa Lopes de Mello; RIBEIRO, Ivan César. Os juízes brasileiros favorecem a parte mais fraca? *Revista de Direito Administrativo,* Rio de Janeiro/São Paulo: FGV/Atlas, n. 244, p.54, jan./abr. 2007.

FERREIRA. Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio* – dicionário da língua portuguesa. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FERREIRA, José Nunes. *Súmulas do Supremo Tribunal Federal*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

GASPARINI, Diógenes. *Direito Administrativo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2003

GODOI, Marciano Seabra de. *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002.

GOMES, Luiz Souza Gomes. *Dicionário econômico e financeiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, [s/d].

GRAU, Eros Roberto. *Elementos de Direito Econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura "sui generis")*. São Paulo: Dialética, 2000.

_____ ; LIBERTUCI, Elisabeth Levandowiski. *Para uma norma geral antielisão*. São Paulo: IOB, 1999.

HARADA, Kiyoshi. *Aumento do IOF. Insubsistência dos argumentos do governo federal perante o STF*. Disponível em <www.haradaadvogados.com.br >. Acesso em: 03 abr. 2009.

HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária*. Tradução de Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Celso Riroyuki. *Imposto de renda das empresas*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão*. São Paulo: Saraiva, 1997.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 3. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1974.

LARENZ, Karl. *Derecho justo* – fundamentos de ética jurídica. Tradução de Luís Diez Picazo. Madrid: Civitas, 1993. p. 51-52.

LIEBMAN, Enrico Tullio. *Embargos do executado*. Tradução de J. Guimarães Manegale. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1968.

LIMA, Hermes. *Introdução à ciência do Direito*. 28. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1986.

MACHADO, Celso Cordeiro. *Crédito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MACHADO, Hugo de Brito Machado . *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, v. I.

_____ . *Mandado de Segurança em matéria tributária*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2006.

_____ . Exigência de certidões negativas de débito para o recebimento de precatório – inconstitucionalidade do art. 19 da Lei nº 11.083/04. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 131, p.30-40, 2006.

_____ . *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2005, v. III.

_____ . *Introdução ao estudo do Direito.* 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____ . *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 123

_____ . Responsabilidade pessoal do agente público por danos ao contribuinte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.95, p.75-95. 2003.

_____ . *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____ . Declaração de inconstitucionalidade e direito intertemporal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 57, p.72-87, 2000.

_____. Sanções políticas no Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 30, p.46-50, 1998.

_____ . O Ministério Público e os direitos individuais homogêneos. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n.18, 1996.

_____ . *O conceito de tributo no Direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

_____ . *Imposto de Circulação de Mercadorias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1971.

MACHADO, Raquel Cavalcante Ramos. *Interesse público e direitos do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2007.

_____ ; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Certidão Negativa e recebimento de precatório. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 136, p. 56-67, 2007.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. As liberdades econômica e profissional e os cadastros de contribuintes. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 67, p.73-80, 2001.

MAFFEZZONI, Federico. *Il principio di capacità contributiva nel Diritto Finanziario*. Torino: UTET, 1970.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. A antiga e sempre atual questão da submissão do poder público à jurisdição. *Revista Dialética de Direito Processual*, São Paulo, n. 1, p.152, abr. 2003.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. São Paulo: Dialética, 2001.

MARMELSTEIN, George. *Curso de direitos fundamentais.* São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípio da livre iniciativa – liberdade de associação e exercício profissional – inaplicabilidade da norma anti-elisão em face dos princípios da estrita legalidade e da tipicidade fechado em matéria tributária – supremacia da Constituição (Parecer). *Interesse Público*, Porto Alegre, Forum, n.33, p.207-236, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____ . *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 1993.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo/Brasília: Saraiva/IDP, 2007.

MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. *O princípio constitucional da irretroatividade da lei* – a irretroatividade da lei tributária. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

MESTRES, Magin Pont. *El problema de la resistencia fiscal*. Barcelona: Bosch, 1972.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. Coimbra: Coimbra Editora, 1988, tomo III.

_____ . *Manual de Direito Constitucional*. Coimbra: Coimbra Editora, 1988, tomo IV.

MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1946*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1960, tomo V.

MONTESQUIEU. *O espírito das leis*. Tradução de Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1993.

MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidade contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

MOTTA, Sylvio; DOUGLAS, William. *Direito Constitucional*. 6. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2000.

NEGRÃO, Theotônio; GOUVEIA, José Roberto F. Gouveia. *Código de Processo Civil e legislação complementar*. 38. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

NOGUEIRA, Barbosa. *Direito Tributário atual*. São Paulo: Resenha Tributária, 1992, v. XI-XII.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

PACHECO, Cláudio. *Tratado das Constituições brasileiras*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1965, v. III.

PAUSEN, Leandro et al. *Certidões Negativas de Débito*, Lael/Esmafe-RS,1999.

PINHEIRO, Hésio Fernandes. *Técnica legislativa*. 2. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1962.

POLONI, Antonio Sebastião. *Denúncia espontânea em Direito Tributário*. Campinas: Aga Juris, 2000.

PONTES, Helenilson Cunha. O direito ao silêncio no Direito Tributário. In: FISCHER, Octávio Campos (Coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004.

QUINTANA, Segundo V. Linares. *Tratado de interpretación constitucional*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1998. p. 430.

RABELLO FILHO, Francisco Pinto. *O princípio da anterioridade da lei tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do Direito*. Tradução de L. Cabral de Moncada. 5. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1974.p. 162

RÁO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. In: BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

ROCHA, José de Albuquerque. *Estudos sobre o Poder Judiciário*. São Paulo: Malheiros, 1995.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. II.

ROCHA NETO, Manuel Luís da; MAIA, Andréa Viana Arrais. A Lei Complementar 104 e a exclusão da multa no parcelamento de débito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.71, p. 114-118, 2001.

ROULAND, Norbert. *Nos confins do Direito*. Tradução de Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

SALDANHA, Nelson. *Ordem e hermenêutica.* Rio de Janeiro: Renovar, 1992.

_____. *Formação da teoria constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

SERRANO, Luiz Sánchez. *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*. Madrid: Marcial Pons, 1997.

SHAW, José Luís *O princípio constitucional da irretroatividade da lei* – a irretroatividade da lei tributária. Tradução de Maria Luiza Vianna Pessoa. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 1987, v. III.

SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. *Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais*, Belo Horizonte, Del Rey, p.607-630, 2003.

SOUSA, Hamilton Dias de. *Estrutura do imposto de importação no Código Tributário Nacional*. São Paulo: Resenha, 1980.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de et al. *Teoria da Constituição* – estudos sobre o lugar da política no Direito Constitucional. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003. p. 204

SPISSO, Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1993.

TASCA, Flori Antonio. *Responsabilidade civil* – dano extrapatrimonial por abalo de crédito. Curitiba: Juruá, 1998.

TAVARES, Alexandre Macedo. *Denúncia espontânea no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

TENÓRIO, Oscar. *Lei de introdução ao Código Civil brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955. p. 193

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *O cumprimento da sentença*. 2. ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2006. p. 37

TIPKE, Klaus. *Moral tributária del Estado e de los contribuyentes*. Tradução de Pedro M. Herrera Molina. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, v. III.

UCKMAR, Victor. *Os princípios comuns de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

VALADÉS, Diego. *El control del poder*. México: UMA de México, 1998.

VASCONCELOS, Arnaldo. *Direito, humanismo e democracia*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. *Teoria da norma jurídica*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

VECCHIO, Giorgio Del. *Lições de Filosofia do Direito*. Tradução de Antonio José Brandão.

4. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1972, tomo II.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.