

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**

**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS**

**DEPARTAMENTO DE DIREITO**

**GUILHERME DE MELLO ROSSINI**

**UMA (RE)LEITURA DA NOÇÃO DE INTERESSE PÚBLICO E OS  
FUNDAMENTOS PARA A CONCEPÇÃO DO CONTRIBUINTE-CONSUMIDOR**

**Florianópolis**

**2014**

**GUILHERME DE MELLO ROSSINI**

**UMA (RE)LEITURA DA NOÇÃO DE INTERESSE PÚBLICO E OS  
FUNDAMENTOS PARA A CONCEPÇÃO DO CONTRIBUINTE-CONSUMIDOR**

**Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de  
Graduação em Direito da Universidade Federal de  
Santa Catarina, como requisito à obtenção do título de  
Bacharel em Direito.**

**Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar**

**Florianópolis**

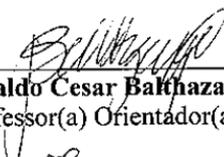
**2014**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

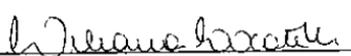
TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado "**Uma (re)leitura da noção de interesse público e os fundamentos para a concepção do contribuinte consumidor**", elaborado pelo(a) acadêmico(a) **Guilherme de Mello Rossini**, defendido em **11/12/2014** e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10 (dez), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Florianópolis, 11 de Dezembro de 2014

  
\_\_\_\_\_  
**Ubaldó Cesar Balkhazar**  
Professor(a) Orientador(a)

  
\_\_\_\_\_  
**Eduardo Luiz Venturin**  
Membro de Banca

  
\_\_\_\_\_  
**Liliana Locatelli**  
Membro de Banca

## **SIGLAS (ABREVIATURAS)**

<b>AC</b>	Apelação Cível
<b>AG</b>	Agravo
<b>AGRG</b>	Agravo Regimental
<b>AI</b>	Agravo de Instrumento
<b>Art.</b>	Artigo
<b>CC</b>	Código Civil
<b>CDC</b>	Código de Defesa do Consumidor
<b>CF1988</b>	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
<b>CTN</b>	Código Tributário Nacional
<b>IN</b>	Instrução Normativa
<b>LC</b>	Lei Complementar
<b>PL</b>	Projeto de Lei
<b>PLC</b>	Projeto de Lei Complementar
<b>RE</b>	Recurso Extraordinário
<b>REsp</b>	Recurso Especial
<b>STF</b>	Supremo Tribunal Federal
<b>STJ</b>	Superior Tribunal de Justiça
<b>TAT</b>	Tribunal Administrativo Tributário
<b>TJ</b>	Tribunal de Justiça
<b>TRF</b>	Tribunal Regional Federal

## RESUMO

O presente trabalho objetiva investigar a possibilidade de aplicação da tutela consumerista, no que couber, às relações tributárias. Para tanto, utiliza-se como método de procedimento o monográfico. O método de abordagem adotado é uma composição de induções e deduções, e a técnica de documentação é indireta, mediante a pesquisa bibliográfica. Assim, tendo em vista a abertura material concedida no art. 22 do Código de Defesa do Consumidor, é possível vislumbrar a tutela normativa, por equiparação, às relações de direito público, posto que os serviços públicos se sujeitam a tal disciplina. De tal sorte, é necessário desmembrar a relação tributária em seu aspecto material e formal, sendo somente nesse último viável a tutela consumerista, por não decorrer simplesmente de obrigação *ex lege* como no primeiro, mas envolver uma ampla competência executiva e também legislativa conferida ao sujeito ativo. A discussão perpassa pela noção de interesse público, que não deve justificar medidas *a latere* do ordenamento em favor do Fisco, bem como obstar a incidência de normas casuisticamente em favor do contribuinte. Busca-se, então, afastar posições apriorísticas acerca da melhor interpretação tributária, enfocando-se a vulnerabilidade dos sujeitos e a demanda constitucional por implementação da isonomia material. Nessa medida, tem-se a possibilidade de equiparar o Estado a fornecedor, bem assim o contribuinte a usuário de serviço público, na esteira do art. 22 do CDC, quando ostentar a condição de vulnerável. Tal compreensão levaria, pois, à concretização da isonomia material em matéria tributária, pois inexistente norma que dê olhar intersubjetivo à relação tributária, munindo o contribuinte vulnerável de contrapesos às excessivas exigências fiscais. A análise das normas protetivas do contribuinte, no âmbito dos Estados-membros, revela que essas cumprem papel importante para coibir abusos de poder, porém não promovem qualquer discriminação positiva, e se veem ainda muito atreladas à faceta material da relação jurídica. Posto isso, a melhor maneira de concretizar o comando constitucional (constitucionalização do direito tributário), sem se afastar do modelo positivista, vigente, seria autorizar a aplicação subsidiária, e por equiparação, das normas consumeristas à relação tributária formal, uma vez cumpridos os requisitos retromencionados.

Palavras-chave: Isonomia material. Relação tributária formal. Serviços públicos. Normas consumeristas.

## RÉSUMÉ

Cette monographie a pour but de investiguer la possibilité d'appliquer la tutelle du consommateur, dans ce qui c'est compatible, à la relation fiscale. Pour cela, la méthode monographique de procédure a été utilisée. La méthode d'approche adoptée est une composition de inductions et deductions, et la technique de documentation est l'indirecte, par moyen d'une recherche bibliographique. Ainsi, compte tenu qu'il y a une ouverture matériel dans l'article 22 du Code de Défense du Consommateur, il est possible de percevoir une tutelle normative, par égalisation, aux relations de droit public, car les services publics sont soumis à telle discipline. De cette manière, il est nécessaire de démembrer la relation fiscale en son aspect matériel et formel, n'étant viable la tutelle du consommateur que dans le dernier, vu que il ne découle pas simplement d'une obligation *ex lege* tel comme se passe dans le premier, mais implique une large compétence exécutive et aussi législative conférée au sujet actif. La discussion, donc, passe par la notion d'intérêt public, qui ne justifie pas de mesures *a latere* de l'ordre juridique, en faveur de l'État fiscal, ainsi que elle n'empêche pas l'incidence de normes, de façon casuistique, en faveur du contribuable. On cherche d'écarter des positions *a priori* par rapport à la bonne interprétation de la législation fiscale, alors que la vulnérabilité des sujets et la demande constitutionnelle pour mettre en oeuvre l'égalité matérielle sont mises en évidence. Dans cette mesure, il y a la possibilité de mettre l'État au pieds du fournisseur et le contribuable considéré un utilisateur du service public, selon l'article 22 du CDC, lorsque celui-ci expose sa condition de vulnérable. Tel discernement conduirait donc à la concrétion de l'égalité matérielle en matière fiscale, parce qu'il n'existe pas la norme qui donne ce regard intersubjectif à la relation fiscale, de sorte à équiper le contribuable fragile avec de contreponds en face des exigences fiscales excessives. L'analyse des normes protectrices du contribuable, dans la juridiction des États-membre, révèle qu'elles jouent un rôle important pour inhiber l'abus du pouvoir, cependant, elles ne promouvent pas aucune forme de discrimination positive et se voient plutôt attachées à la facette matérielle de la relation juridique. Par suite, la meilleure manière de concrétiser la commande constitutionnelle (phénomène de la constitutionalisation du droit fiscal), sans abandonner le modèle positiviste, en vigueur entre nous, serait d'autoriser l'application subsidiaire, et par égalisation, des normes du consommateur à la relation fiscale formelle, une fois satisfaites les exigences rétro mentionnées.

Mots-clé: Egalité matérielle. Relation fiscale formelle. Services publics. Normes du consommateur

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	7
1.RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA .....	9
1.1 Relação tributária material .....	13
1.2 Relação tributária formal .....	18
1.3 Discussão acerca do microssistema aplicável .....	21
2.(RE)LEITURA DA NOÇÃO DE INTERESSE PÚBLICO .....	29
2.1 O princípio da supremacia do interesse público sobre o particular .....	34
2.2 Juridicidade do conceito: interesse público primário e secundário.....	41
2.3 A natureza mista das normas de proteção ao vulnerável e sua compatibilidade com as normas de direito público <i>stricto sensu</i> .....	45
3.FUNDAMENTOS PARA A CONCEPÇÃO DO CONTRIBUINTE-CONSUMIDOR 50	
3.1 Os métodos de interpretação da legislação tributária.....	52
3.2 Leis protetivas do contribuinte.....	56
3.3 O contribuinte-consumidor .....	60
3.4 O Estado-fornecedor .....	67
3.5 O serviço público de gestão tributária.....	68
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	78
REFERÊNCIAS .....	82

## INTRODUÇÃO

O Direito Tributário, tradicionalmente, se fecha nas discussões acerca do direito material ou processual; quando muito, a relação formal é questionada à medida que implica uma majoração tributária ou altos custos de manutenção gerencial. Assim, este trabalho visa a, em primeiro lugar, fixar a tutela da relação tributária formal.

Posto isso, também não parece ter entrado em pauta o tema da discriminação positiva em matéria tributária. Visto que corolário da isonomia material, tal como amplamente desenvolvida pela doutrina, percebe-se que a análise tributária carece de ótica intersubjetiva, que vem sendo muito bem aplicada nas relações privadas.

Ao tempo em que se apartaram os regimes de direito público e privado, houve pouca comunicação, no passar dos anos, entre as linhas de estudo acerca de um ou outro regime, tendo em conta, especialmente, os bens jurídicos tutelados – inobstante toda a crítica oposta a tal polarização. Na França, as jurisdições inclusive se dividiram em judiciária e administrativa.

Do lado dos privatistas, houve reconhecido progresso na visão sobre as relações privadas, mitigando-se a noção individualista e ditatorial da vontade particular, para se acolher princípios rígidos (inegociáveis), no intuito de resguardar um interesse maior da coletividade (transindividual). Daí hoje falar-se em boa-fé objetiva, onerosidade excessiva, constitucionalização do Direito Civil, sem que suposto conflito com a velha máxima *pacta sunt servanda* ganhe relevância.

Ocorre, contudo, que a recíproca não é verdadeira. Existem resistências, no direito público em geral, não sendo diferente para o Direito Tributário, para o diálogo com as fontes de direito comum. E notadamente no que toca à relação tributária formal, em que há evidentes pontos comuns e intersecção de temas, foge-se igualmente de qualquer interlocução.

Desse modo, no Capítulo 1, é traçada a distinção entre a relação tributária formal e material. Essa classificação, estritamente doutrinária, é importante para este trabalho, à medida que permite delinear o campo de incidência de Lei protetiva em matéria tributária.

Em sequência, no Capítulo 2, trata-se da noção de interesse público, o que poderia consistir óbice para a pretendida incidência normativa. Para melhor apreender tal noção, é subdividida em interesse primário e secundário. Ademais, é perscrutada a própria juridicidade

do assim dito “princípio” da supremacia do interesse público, culminando com a indagação acerca da possibilidade de incidência de Leis protetivas em face do Estado.

Por derradeiro, no Capítulo 3, cogita-se conceber o assim apelidado contribuinte-consumidor. Antes de tudo, verificam-se as formas de interpretação da legislação tributária. Ao depois, reconhecem-se algumas Leis protetivas no âmbito dos Estados-membros, assim como projetos normativos, no âmbito da União, que não se concretizaram.

Ao final, entra-se na questão propriamente dita de saber se o art. 22 do Código de Defesa do Consumidor autoriza a equiparação do Estado a fornecedor e o contribuinte a usuário de um serviço público de gestão tributária. Todas as nuances dessa análise são, então, pormenorizadas.

Adianta-se que a problemática em tela é, em certa medida, audaciosa, já que enfrenta alguns paradigmas ou axiomas do direito público, cuja sensibilidade é ainda mais agravada quando se avança sobre as finanças do ente estatal. E, conquanto não haja tampouco apoio na doutrina e jurisprudência majoritárias, impende demonstrar que a proposta não é temerária.

Não se perde jamais de vista que o princípio norteador do trabalho é, como se disse, a isonomia material, que encontra, na Lei consumerista, cláusulas gerais de proteção ao vulnerável. O precitado artigo, que estende a proteção às relações de direito público, perfaz, então, uma abertura material interpretativa.

Ainda, esclarece-se que o método de procedimento utilizado neste trabalho foi o monográfico. Já os métodos de abordagem da pesquisa foram ambos o indutivo e dedutivo, sendo o primeiro para inferir cláusulas gerais e o segundo, especialmente, para realizar a subsunção normativa pretendida. Por derradeiro, a técnica de pesquisa elegida foi a documentação indireta, predominantemente bibliográfica (jurisprudência, publicações, revistas especializadas, livros e sítios eletrônicos).

## 1. RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

A relação jurídica, genericamente considerada, se forma pela incidência de norma pré-existente a reger a relação fática que nasce do contexto social. Não há necessariamente, e *a priori*, litígio entre as partes envolvidas, mas tão só a norma jurídica regente, concebendo-a, aqui, na forma clássica ocidental, que se caracteriza por ser emanada do ente estatal e vincular a todos, cominando sanção para seu descumprimento.

Não se olvida que há muita divergência e pluralidade de visões acerca do fenômeno de criação e desenvolvimento do Direito, seja na Ciência Política, seja na Jurídica, quando esta finalmente ganha autonomia científica. Na realidade, até hoje não há consenso para definir o Direito como ciência autônoma, mero conjunto de normas técnicas ou ainda simples fenômeno social. Porém, razoavelmente, e sem entrar nos detalhes, é possível trabalhar com o desenho de relação jurídica exposto.

Portanto, envolve, essencialmente, norma de conduta, positiva ou negativa, cuja observância se impõe a seus destinatários; isso é dizer, pode prever um imperativo de fazer ou de se abster. Em verdade, pode também a norma deixar à conveniência das partes disporem o modo pelo qual se regulará a relação instaurada. Essa última forma de regulação social se consubstancia, então, no contrato.

As fontes históricas nos remetem a anos antes da criação do Estado para indicar a presença de um direito consuetudinário, que consistia nos usos e costumes praticados entre os indivíduos de determinado grupo social. Ou seja, a própria contratualidade entre eles consolidava um conjunto de normas, que se tornavam abstrata e genericamente aplicáveis. No decurso histórico, começam a surgir os agrupamentos melhor organizados, até que, enfim, a noção de Estado é incorporada por grandes civilizações, que vêm a instituir o direito positivo.

Logicamente que não se pretende apagar todas as fases de depuramento do direito aplicável (jusnaturalismo, colorações do positivismo etc), para simplificar o panorama traçado; porém, para os presentes fins, é prudente cingir a discussão à passagem do direito não-escrito, calcado predominantemente em usos e costumes, muito mais aproximado da moral do seu tempo, para a criação do direito que se tem hoje, inserido na complexa estrutura estatal.

Nesse passo, tem-se que a primeira relação jurídica instaurada foi de ordem privada; vale dizer, entre particulares, em situação supostamente equânime, para deliberar sobre interesses individuais. Donde ser o contrato o instrumento clássico para regê-la, no qual ambas as partes têm de estar concordes quanto às cláusulas eleitas, já que tal estipulação fará “lei entre as partes” – na esteira do brocardo latino *pacta sunt servanda*.

Efetivamente, a ideia de liberdade contratual praticamente irrestrita no tocante à disposição dos próprios interesses só veio a ser temperada por normas de ordem pública, isto é, inafastáveis por vontade particular, depois de longa maturação do direito positivo contemporâneo. Sem, novamente, ter a ambição de dissecar o tema, é importante registrar que as mudanças, nesse sentido de ingerência maior do público sobre o privado, iniciam a partir da doutrina alemã da violação positiva do contrato, em que são definitivamente aportadas ao direito positivo as noções de boa-fé, abuso do direito e função social, por exemplo (SILVA, 2006, p. 32-42).

Ocorre que, com o surgimento do Estado, enquanto figura abstrata e independente do grupo social que o cria, a relação jurídica entre criador e criatura ganha coloração *sui generis*. Isso porque esse novo ator jurídico tem personalidade e motivações diferenciadas em relação às pessoas naturais. Para além de ser fictício no plano material, a sua própria gênese decorre de um interesse coletivo em proteger e fomentar o bem comum na sociedade, jamais a vontade de um só.

De fato, tomando como pressuposto que o sujeito ativo está presente na estrutura de todas as relações jurídicas, será útil e valiosa a classificação que cogite desses vínculos, consoante seja o sujeito pretensor uma pessoa pública ou privada e, dentre as últimas, pessoa física<sup>1</sup> ou jurídica. De modo análogo, têm cabimento teórico e prático aquelas discriminações que, percebendo as flutuações que se operam no pólo passivo, engendrem qualificar as espécies de relações jurídicas, na conformidade da natureza específica de quem haja de cumprir a prestação. Também o objeto, dado central e nuclear, tem levantado investigações de grande teor científico, para o fim de isolar os tipos possíveis de relações jurídicas. (CARVALHO, 2007, pp. 318-319)

Assim, são abertas as portas a um novo participante no contexto jurídico-social, para atender a tais demandas específicas. Porém, ante a nobreza dos objetivos que persegue, o Direito resolve lhe conferir tratamento especial, no trato que mantiver com o particular, bem

---

<sup>1</sup>Aqui, faz-se a ressalva de que melhor distinção se faz entre pessoa natural e jurídica, conforme previsto no Código Civil Brasileiro. Entretanto, tendo a legislação específica incorporado a nova taxonomia, torna-se possível adotá-lo, desde que realizada, para todos os fins, a equiparação entre pessoa física e natural.

como mediante a disposição de uma série de prerrogativas para o manejo dos instrumentos jurídicos.

Aliás, a principal produção do Direito, consistente na edição das leis, se dá no âmbito do Estado. Melhor dizendo, o processo legislativo tramita internamente à estrutura estatal, sob sua supervisão e chancela. Todavia, apesar de o Estado, hodiernamente, se constituir da união de três Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), a lei se impõe a todos eles, sujeitando-se seus atos ao controle da legalidade e constitucionalidade.

A ideia, contudo, do Estado que produz o Direito, mas a ele também se submete, podendo inclusive sofrer sanções jurídicas, não foi facilmente incorporada ou, depois, operacionalizada. A primeira dificuldade consistiu em conciliar a ideia de soberania com qualquer tipo de controle de atos estatais. Principalmente sob a forma monárquica, não havia de se questionar o chefe do Estado, legítimo ocupante do posto, que conhecia melhor das leis e do interesse público.

Em seguida, com a predominância dos ideais republicanos, a instituição de Poderes independentes na repartição do poderio estatal e o embrião democrático, o controle do ente estatal passou a ser conjectura mais plausível. No entanto, em anos de guerra, bélica ou ideológica, não se resolvia o impasse acerca de quem exerceria tal controle – e até hoje isso está mal resolvido.

Parece ser óbvio que um dos Poderes o exerceria sobre o outro, e vice-versa, já que são os detentores do poder estatal, em que jaz o monopólio da força, a fim de poderem impor as decisões tomadas. Porém, também é muito sensível que existe extrema dificuldade em distinguir a tutela da lei da invasão de competências, a qual pode comprometer a separação e independência entre eles.

Mas, como se antedissem, quando submetido ao controle de seus atos, ao Estado não poderia ser imposto o mesmo regime dos particulares; pois, se age em nome de todos, os agentes estatais não podem praticar atos conforme exclusivamente as suas preferências. Além disso, o interesse perseguido seria de diferente patamar, tendo maior importância que os estritamente individuais.

Nessa ordem de ideias, instituiu-se o regime de direito público, que bem se distingue do regime privado, posto envolver a figura estatal num dos polos da relação jurídica

tutelada. Ator jurídico que, de um lado, não persegue senão interesses comuns; porém, de outro, é representado por pessoas naturais, oportunamente investidas no múnus público. De tal sorte, necessário que se estabeleçam critérios (princípios de atuação) para coibir a confusão do interesse privado do representante com o interesse público a que foi incumbido de promover.

Com efeito, os princípios gerais do direito público, quais sejam, da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, vêm justamente ao encontro dessa necessidade de se proteger o interesse comum, afastando-se dos esforços para atender a interesses meramente privados. Porém, não seria o bastante caso os instrumentos jurídicos para a implementação do interesse público fossem de mesma eficiência e praticidade que os de interesse privado, sem a prioridade que reclama o bem jurídico protegido.

Assim, também urge imprescindível a criação de prerrogativas de que disponha o ente público para o alcance de suas finalidades, de forma mais expedita, tendo em vista a repercussão de suas ações no seio social. Portanto, já ingressando no Direito tributário, um dos exemplos mais ilustrativos dessa prerrogativa consiste na Lei nº 6.830/1980, mais conhecida por Lei de Execução Fiscal, que institui um rito próprio para as cobranças de crédito em favor da Fazenda Pública, mais célere e permissivo no patrimônio do executado, a fim de que seja arrecadada a receita o mais breve possível, financiando as atividades prementes da máquina estatal.

Desde logo, impõe afirmar que muito se distinguem as prerrogativas conferidas a um ator jurídico, legítimas quando inscritas no direito positivo e necessárias para a boa atuação estatal, dos perniciosos privilégios que remontam a monarquia absolutista. Não escorados em norma jurídica válida, estes vigem em regime de governo totalmente avesso ao Estado democrático de Direito que a Constituição brasileira de 1988 institui (GRAU, 2008, p. 299-303).

Finalmente, especificando as relações jurídicas de direito público, encontra-se a relação jurídica tributária. Dentre a multiplicidade de atividades estatais, a financeira revela-se primordial, uma vez que, sem recursos suficientes, as engrenagens da grande estrutura estatal não funcionam. Do sistema econômico, pois, mundialmente incorporado, participa o Estado, de modo que, para oferecer serviços, bens ou criar sua burocracia, deve dispor de meios financeiros.

Daí a grande importância do Direito tributário. Nesse ramo jurídico, muito peculiar, já que o sistema se volta para a obtenção de recursos para assegurar a própria existência do ente estatal, um conjunto de regras, princípios, institutos e hermenêutica particulares estão concatenados para regular a atividade arrecadatória do Estado. Inserido, ademais, na órbita das relações estatais, está regido pelos princípios gerais de direito público, além daqueles que lhe são exclusivos.

A melhor destrinchar essa relação jurídica específica, pode-se identificar dois aspectos que lhe são intrínsecos, a fim de focalizar o objeto de análise. Dessa forma, é possível apartar as características da relação tributária material daquelas da relação jurídica formal.

### **1.1 Relação tributária material**

O conceito de relação tributária material na doutrina não nutre muita polêmica, podendo, grosseiramente, ser definida como fonte de obrigação tributária principal, diferentemente da relação de natureza formal, a qual diz com a imposição de obrigação acessória. Portanto, de obra especializada tem-se que “a relação jurídica tributária material compreende os vínculos surgidos das leis que dispõem sobre os tributos” (TORRES, 2011, p.234).

Assim, é preciso deixar claro que os principais institutos vigentes na seara tributária integram a relação jurídica material. Vale dizer, o estudo da hipótese de incidência, fato gerador, base de cálculo, alíquota e sanções pecuniárias está intimamente ligado ao surgimento da obrigação tributária principal. Portanto, a descoberta do tributo devido é feita no âmbito material, já que consubstancia a própria essência, finalidade ou razão de existir da disciplina jurídica. Podendo a hipótese de incidência ser assim descrita:

A h.i. tributária é a hipótese da lei tributária. É a descrição genérica e abstrata de um fato. É a conceituação (conceito legal) de um fato: mero desenho contido num ato legislativo.

[...] Na verdade, como a h.i. é um conceito (legal), não tem nem pode ter as características do objeto conceituado (descrito), mas recolhe e espelha certos caracteres, isolados do estado de fato conceituado, dele extraídos, na medida necessária ao preenchimento da função técnico-jurídica que lhe é assinalada, como categoria jurídica. (ATALIBA, 2013, p. 59 e 61).

O fato gerador (ou, também, fato imponible) é a materialização da hipótese, a ocorrência do fato da vida a ensejar a incidência tributária. Nos dizeres reverberados por toda a doutrina:

A lei (h.i.) descreve hipoteticamente certos fatos, estabelecendo a consistência de sua materialidade. Ocorridos concretamente estes fatos *hic et nunc*, com a consistência prevista na lei e revestindo a forma prefigurada idealmente na imagem legislativa abstrata, reconhece-se que desses fatos nascem obrigações tributárias concretas. A esses fatos, cada qual, designamos 'fato imponible' (ou fato tributário) (ATALIBA, 2013, p. 68).

Também da doutrina tributarista se extrai a mais completa e técnica definição de base de cálculo e alíquota, formas de quantificação do tributo que são, haja vista que não é suficiente compreender tais institutos pela simples leitura do Código Tributário Nacional. A norma tem visão praxista, ao passo que a análise profunda do instituto demanda a transdisciplinariedade, inclusive extrajurídica. Nesses termos:

*Base de cálculo* é a expressão econômica do fato gerador do tributo. Há de estar contida na norma que descreve a hipótese de incidência tributária. Assim, quando a lei instituir um tributo, há de referir a uma realidade economicamente quantificável. Essa realidade é que nos permite identificar a espécie de tributo, muito especialmente distinguir e identificar a espécie de *imposto*, a que mais direta e claramente se relaciona a uma realidade econômica.  
[...] A rigor, alíquota é a relação existente entre a expressão quantitativa, ou mensurável, do fato gerador e o valor do tributo correspondente. Entretanto, como na generalidade dos casos a expressão quantitativa do tributo é uma expressão monetária e a relação entre ela e o valor do tributo é indicada em percentagem, costuma-se dizer que a alíquota é o percentual que, aplicado sobre a base de cálculo, nos indica o valor do imposto devido. (MACHADO, 2012, p. 138-139)

Tais elementos são aspectos quantitativos da hipótese de incidência, que ainda se desdobra no aspecto pessoal (sujeitos), temporal (prazos) etc, os quais constituem os pressupostos para o nascimento da obrigação tributária.

Nesse sentido, a principiologia que rege tal relação é assaz específica, não se podendo imiscuir a lógica de outras ramificações jurídicas senão após a devida contextualização e teste de compatibilidade com a teleologia tributária. Melhor explicando, a título ilustrativo, não se pode raciocinar com o primado da vontade para se estabelecer a forma de criação ou extinção da obrigação tributária, já que esta tem natureza *ex lege* e constitui atividade administrativa vinculada o controle da adimplência fiscal.

Nessa marcha, o credor privado pode, por motivo de foro íntimo, perdoar a dívida, extinguindo-a; ao passo que o credor estatal tem de cobrá-la, salvo se a lei autorizar a remissão ou anistia, afastando, pois, do agente público a liberalidade própria do campo

privado. Noutras palavras, “a obrigação tributária principal é o vínculo que une o sujeito ativo (Fazenda Pública) ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável) em torno do pagamento de um tributo” (TORRES, 2011, p. 238).

Nada obstante, não é possível confundir-se a obrigação tributária com o crédito tributário, que são figuras absolutamente distintas, embora pertençam ao processo de exigibilidade do tributo. Posto isso, sobreleva dizer que tanto da obrigação principal quanto da acessória pode nascer o crédito tributário.

Consiste o lançamento no ato, exclusivo da autoridade fiscal, pelo qual se constitui o crédito tributário. No entanto, é certo que pode decorrer de "autolancamento" ou lançamento sujeito a homologação, por parte do contribuinte, que declara e, ato contínuo, paga o tributo devido, visando a extingui-lo. Perceba-se que, até nesses casos, é necessário uma conduta da autoridade, seja comissiva ou ainda omissiva, esta a hipótese, então, de homologação tácita do lançamento.

Ainda a esse respeito, sabe-se da posição crítica a sustentar que os atos do contribuinte constituem apenas a fase inicial do complexo procedimento do lançamento tributário na modalidade sujeito à homologação (BORGES, 1999, pp. 377-380; XAVIER, 1997, pp. 408-413). É que prevê o citado dispositivo e parágrafos:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Revolvendo esse amplo e denso debate doutrinário, encontra-se também postura defendida para que o lançamento seja identificado pelo seu conteúdo, e não pelo sujeito que o realiza, na forma do art. 142 do CTN. Com efeito, seria atribuído ao contribuinte o múnus

público de lançar e, ato contínuo, recolher o valor tributário, ressalvada a possibilidade de posterior lançamento de ofício, o qual, este sim, incumbiria apenas à autoridade fiscal:

E surge o tão esperado ponto da controvérsia legislativa: se toda a atividade do sujeito passivo corresponde ao conceito de lançamento do art. 142 do CTN e, ainda, ele efetua o pagamento, o lançamento é feito por ele (sujeito passivo) e não pela autoridade administrativa, que dele não participou, nem tomou conhecimento. Dito de outro modo, se é o sujeito passivo que verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido e se autodenomina sujeito passivo, acaba sendo o próprio sujeito passivo a pessoa realizadora do lançamento em franca oposição ao conceito legal de que *compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento*.

[...] Assim, a deficiência no lançamento desempenhado pelo sujeito passivo é pressuposto para a realização do lançamento de ofício pela autoridade competente. (LEITE, 2004, p. 83 e 85).

Ora, em que pese haja uma imprecisão terminológica evidente no termo “autolancamento”, não podemos concluir pela sua inexistência.

Isto porque, se é verdade que as operações mentais que consubstanciam o “autolancamento” não produzem, *de per se*, eficácia jurídica, também o é que dotarão de relevância jurídica se e quando encontram alguma forma de se manifestarem exteriormente, seja por intermédio da própria declaração do contribuinte, seja mediante o pagamento do tributo. (LIMA, 2013, p. 26).

Contudo, assiste razão à corrente doutrinária segundo a qual a Administração fazendária, enquanto tentáculo de ações fiscais do Estado, está jungida a conferir a fidedignidade das declarações e suficiência dos recolhimentos realizados pelo contribuinte, quer de maneira expressa, quer tácita. Assim, a questão se resolve à luz do princípio da legalidade, de sorte que o lançamento só se perfectibiliza após o exame da autoridade, que ou homologa a declaração e pagamento, ou efetua a glosa, apurando crédito suplementar:

A referência feita pela Constituição à legalidade especificamente tributária (art. 150, I), aliada a outros princípios constitucionais e à própria natureza da obrigação tributária, fazem ainda com que as normas veiculadas na lei tributária incidam independentemente da vontade dos sujeitos envolvidos. Com efeito, por ser a obrigação tributária distinta da obrigação contratual, a livre manifestação da vontade não é pressuposto para o seu nascimento. Em outras palavras, entre os elementos que compõem o “suporte fático” da norma de tributação não está a manifestação de vontade, que por isso mesmo é irrelevante para determinar a sua incidência.

Naturalmente, para que o princípio da legalidade seja respeitado de modo efetivo, ou seja, para que faça algum sentido a prévia existência de normas, veiculadas em lei, disciplinando a relação tributária, faz-se necessário que tais normas sejam aplicadas apenas quando ocorrido o seu suporte fático. Se a lei institui o imposto sobre a renda, por exemplo, e prevê que o mesmo será devido quando o cidadão auferir rendimentos superiores a determinado montante, a autoridade, para fiel cumprimento da determinação legal, deverá cientificar-se da existência de tais rendimentos, e de seu montante. Caso não o faça, e aplique a norma impositiva do imposto de renda sobre quem não auferiu renda, a autoridade estará exigindo um tributo sem amparo na lei.

É do princípio da legalidade, aliás, que a doutrina do Direito Administrativo extrai o chamado princípio da verdade material, ou da verdade substancial, outro vetor da conduta do Poder Público na aplicação da lei. Segundo esse princípio, a Administração, a fim de evitar a prática de uma ilegalidade, deve sempre buscar a

certeza quanto aos fatos sobre os quais lavora, busca que independe do que for afirmado, ou reconhecido, pelo cidadão. (MACHADO SEGUNDO e RAMOS MACHADO, 2005, p. 75)

Logo, respeitadas as vozes em contrário, não é criterioso dizer que a formação e extinção do crédito estão intimamente ligadas ao tributo em essência, assim como estão os seus elementos principais (hipótese de incidência, alíquota etc). Isso porque se trata de um procedimento para a posterior formação de um título de crédito a opor ao devedor-contribuinte.

Aliás, essa possibilidade de formação unilateral do título executivo constitui manifestação silenciosa de uma suposta supremacia do interesse público sobre o particular em Direito Tributário (TAVARES, 2012, p. 157-170). Porém, por honestidade e humildade intelectual, impõe-se trazer à baila autorizada doutrina que faz ferrenha crítica à distinção ora defendida:

Em várias passagens do texto da Lei n. 5.172/66 deparamos com a estranha separação entre *obrigação* e *crédito*. Posta de lado a influência que o legislador porventura tenha sofrido da velha teoria dualista da obrigação civil, que não vem ao caso debater aqui, a verdade é que não se pode cogitar de obrigação sem crédito ou de crédito sem obrigação. O direito de crédito é a outra maneira de nos referirmos ao direito subjetivo que o sujeito ativo tem para exigir a prestação. A ele se contrapõe o débito, como o dever jurídico atribuído ao sujeito passivo de cumprir o que dele se espera. Um e outro integram o vínculo obrigacional, na condição de elementos indispensáveis. Exista o crédito em estado de incerteza ou de iliquidez, de qualquer forma é uma realidade jurídica ínsita a toda obrigação. Soa mal, portanto, quando declara o legislador, ingenuamente, que a obrigação nasce com a realização do *fato gerador*, mas o crédito tributário se constitui pelo lançamento. Seria o momento de indagar: que obrigação é essa que desabrocha no mundo jurídico, sem que haja, para o sujeito pretensor, o direito subjetivo de exigir a prestação? E que liame obrigacional será esse, em que o sujeito passivo não está compelido a prestar o objeto? (CARVALHO, 2007, p. 326).

O lançamento se distingue da inscrição em Dívida Ativa, quando efetivamente se obtém um título executivo extrajudicial. Porém, em face do contribuinte, já existe uma declaração estatal, quando do lançamento, que possui inclusive presunção relativa de legitimidade, para obrigar-lhe o pagamento de prestação tributária, além de encargos previstos em lei pela mora.

Ora, todo esse trâmite não está diretamente relacionado à incidência ou à apuração do valor tributário, mas sim ao procedimento para dar certeza, liquidez e exigibilidade à dívida de natureza fiscal. E por não se tratar de aspecto substancial do tributo, mas de um revestimento jurídico-formal para sua exigência e eventual execução forçada, é que se adota a

posição segundo a qual o conjunto normativo que rege o lançamento e formação da Certidão de Dívida Ativa está alocado no aspecto formal da relação tributária.

## 1.2 Relação tributária formal

Visto que a relação tributária material se circunscreve aos aspectos inerentes à caracterização do tributo, isto é, a incidência sobre o fato da vida, sua quantificação e as sanções pecuniárias pela mora. Por outro lado, tem-se que “a relação formal abrange os vínculos decorrentes das leis sobre os deveres instrumentais e os procedimentos administrativos necessários à exigência do tributo” (TORRES, 2011, p. 234).

Nesse campo, estão as obrigações acessórias, mas também os procedimentos *interna corporis* ou com participação do contribuinte, que são necessários à exigência do tributo. Como dito no capítulo anterior, estes procedimentos são, basicamente, o lançamento e a inscrição em Dívida Ativa, bem como os atos complementares à sua consecução.

Ladeando a obrigação tributária, que realiza os anseios do Estado, enquanto entidade tributante, dispõe a ordem jurídica sobre comportamentos outros, positivos ou negativos, consistentes num *fazer* ou *não-fazer*, que não se explicam si mesmos, preordenados que estão a facilitar o conhecimento, o controle e a arrecadação da importância devida como tributo.

Tais relações são conhecidas pela designação imprecisa de obrigações acessórias, nome impróprio, uma vez que não apresentam o elemento caracterizador dos laços obrigacionais, inexistindo nelas prestação passível de transformação em termos pecuniários. São limites concebidos para produzirem o aparecimento de deveres jurídicos, que os súditos do Estado hão de observar, no sentido de imprimir efeitos práticos à percepção dos tributos. É dever de todos prestar informações ao Poder Público, executando certos atos e tomando determinadas providências de interesse geral, para que a disciplina do relacionamento comunitário e a administração da ordem pública ganhem dimensões reais concretas. Nessa direção, o cumprimento de incontáveis deveres é exigido de todas as pessoas, no plano sanitário, urbanístico, agrário, de trânsito etc., e, também, no que entende com a atividade tributante que o Estado exerce. (CARVALHO, 2007, pp. 320-321).

Realmente, há uma diversidade das ditas “obrigações acessórias” impostas ao contribuinte, quer calcadas em lei, quer em normas infralegais que pretendem apenas minudenciar a previsão legal. A título exemplificativo, pode-se citar a emissão de nota fiscal, manutenção de livros contábeis, o fornecimento de dados pessoais e inscrição em cadastros.

O sujeito passivo, nesse caso, tanto pode estar direta como apenas indiretamente vinculado a fato gerador de tributo. Assim é que o contribuinte isento não pode se escusar de

apresentar sua contabilidade ao Fisco, ao argumento de que suas operações não são tributadas, haja vista que, não raro, busca-se por aí desvendar fatos imponíveis imputados a terceiros:

Desse modo, a lei impõe obrigações acessórias ao indivíduo “X”, por uma ou mais de várias possíveis razões: a) ora se atende ao interesse do sujeito ativo, de controlar o recolhimento de tributos do indivíduo “X” (obrigação principal de “X”), mediante registros formais do fato gerador desses tributos (emissão de notas, escrituração de livros etc. que traduzem obrigações acessórias de “X”); b) ora, aquilo que se visa, com a obrigação acessória de “X”, é o controle do cumprimento da obrigação principal de “Y”, que mantém alguma relação jurídica com “X”; c) ora se quer apenas investigar a eventual existência de obrigação principal de “X” ou de “Y” (por exemplo, “X” pode ser isento de tributos e, não obstante, possuir obrigações formais para comprovação do preenchimento das condições a cujo cumprimento a lei subordina o direito à isenção). (AMARO, 2012, p. 275).

E no intuito de dar amplo controle ao Fisco da documentação comercial ou financeiro, a fim de desvendar todos os fatos geradores ocorridos, o art. 195 do CTN é bastante permissivo ao dispor que:

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

Todavia, é certo também que o Fisco, a pretexto de requisitar informações a entidades, para o fim de cruzamento de dados ou controle de evolução patrimonial, pode violar uma série de garantias fundamentais, e geralmente o faz com supedâneo em norma infralegal, editada no âmbito do órgão incumbido de fiscalizar. Um caso emblemático é a criação da DIMOF – Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira.

Apesar de constar do art. 197 do CTN, conjugado com art. 5º da Lei Complementar nº 105/2001, vindo a ser finalmente regulamentada pela IN RFB nº 811/2008, a exigência de declarar operações financeiras, identificando-se o tipo, o praticante e o beneficiário, viola a Constituição Federal. Haja vista que é a Lei Maior e não pode, sob qualquer fundamento, ter seus ditames afrontados, ocorre, em vista do art. 5º, X e XII, flagrante inconstitucionalidade na imposição dessa nítida quebra do sigilo bancário.

Ademais, é perceptível, nesse ponto, que o Poder de Polícia exercido no campo tributário não se isola, mas ao contrário integra o centro de operações de controle estatal, também na área da saúde, educação, segurança, em que se fiscaliza o particular, tendo em vista cuidar-se de interesses eminentemente públicos. Daí a grande discussão para saber qual o ramo jurídico que disciplina e estabelece limites para o exercício dessa atividade, bem como

a brecha ou a ponte para que conhecimento de outras ramificações influa na regência da relação tributária formal.

Já houve época em que as obrigações acessórias tinham menos relevância em comparação com a principal, já que esta abrigava o tributo devido, sendo inquestionavelmente o objeto central do sistema tributário. Ocorre que, em virtude dessa grande preocupação pelo Estado regulador da consistência macroeconômica, a obrigação acessória passa ter posição destacada, bem como a ensejar reiteradas lavraturas de Autos de Infração.

Não só na área fiscal, mas o Estado também percebeu que realizar o controle de cartões-ponto de empregados na empresa, preenchimento de vagas reservadas a deficientes, dentre outros deveres de caráter trabalhista, ajudam a diminuir a litigância na Justiça trabalhista, o que implica forçosamente na redução de gastos orçamentários. Veja-se, por conseguinte, que o uso massivo do instrumento jurídico demanda um regramento adequado, para evitar abusos contra o fiscalizado, que de regra se encontra no polo mais fraco da relação.

Adicionalmente, com relação aos procedimentos à exigência do tributo, é necessário destacar os meios de constrição de direitos, para motivar a adimplência fiscal. O Estado, além de gozar de rito executório especial para a cobrança de seus créditos, tem à disposição outros instrumentos extrajudiciais, até por vezes mais eficazes que a própria demanda judicial, para arrecadar a receita tributária.

Nota-se, a respeito do CADIN – Cadastro Informativo de Créditos Não quitados do Setor Público Federal –, atualmente regido pela Lei nº 10.522/2002, que muitas empresas temem ser inscritas no Cadastro, ainda que o valor exigido seja irrisório, quando seu objeto social consiste justamente na contratação com o Poder Público, seja prestando serviço ou fornecendo bens, de modo que a restrição cadastral implica a inatividade da pessoa jurídica. Isso porque, conforme art. 195, §3º da Constituição e art. 27, IV da Lei nº 8.666/1993, não pode o particular contratar com o Poder Público sem a prova da regularidade fiscal.

Além disso, vale destacar o arrolamento de bens, atualmente fundado no art. 64 Lei nº 9.532/1997, e regulamentado pela IN RFB nº 1.171/2011, que autoriza à autoridade fiscal lavrar termo de arrolamento, para recair especialmente sobre bens imóveis, obrigando à comunicação para a autoridade fiscal sobre qualquer forma de oneração ou alienação dos bens arrolados. Por esse mecanismo, a Fazenda Pública credora supervisiona o patrimônio do

contribuinte, apenas para assegurar a solvência do devedor e oportunamente satisfazer seu crédito, ajuizando medida cautelar judicial caso sinta ameaçado tal direito creditório.

São apenas exemplos da força dessa prerrogativa estatal de impor obrigações acessórias, inclusive podendo transformá-las em principal, quando seu descumprimento deságua em sanção pecuniária. Nos termos do §3º, do art. 113 do CTN, “§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”. Contudo, tecem-se severas críticas à redação do dispositivo, à medida que suscita uma incongruência epistemológica no Código Tributário:

A iniciativa que se abriga no produto legislado, neste passo, não contém nenhum fundamento, salvo ao mencionar que o descumprimento do dever suscita a incidência da penalidade pecuniária. Isso, aliás, não é novidade. Dever jurídico é aquele ato que, não cumprido, perfaz o antecedente de uma sanção. Mas não é esse o ponto que ascende o espírito crítico do analista. Queremo-nos reportar à equiparação do vínculo sancionador com o laço obrigacional, que mereceu o nome de obrigação tributária. Mais uma vez o político ignora noções fundamentais, passando ao largo de temas caros e intensamente refletidos em estudos de Teoria Geral e Filosofia do Direito. O terreno das equiparações dos conceitos jurídicos é sobremedida amplo, mas tem limites intransponíveis. Um deles é exatamente o das normas primárias (que estabelecem o dever) com outras normas primárias (que estipulam sanções). Admitida a equiparação, perde-se a diferença substancial que existe entre o lícito e o ilícito, caindo por terra a compreensão do fenômeno normativo. (CARVALHO, 2007, pp. 328-329).

Registre-se, ainda, que há certa atecnia no emprego do termo “penalidade pecuniária”, já que, em Direito, a pena deve ser sempre imposta por órgão judiciário, cabendo à Administração pública apenas determinar sanções ao particular. De fato, o descumprimento de obrigação acessória pode ensejar pena, aí sim, na hipótese do art. 2º, I, da Lei nº 8.137/1990 (crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo).

### **1.3 Discussão acerca do microssistema aplicável**

Feita a distinção entre os aspectos da relação tributária material e formal, apontando-se os institutos e procedimentos que se colocam numa zona taxonômica cinzenta, o que reclama a tomada de posição, torna-se, em sequência, impreterível delimitar a abrangência da disciplina tributária nesse contexto. É que, como já referido, o tratamento jurídico dispensado a tais relações não é estanque, nem tampouco se fecha ao diálogo com outros ramos do direito.

Com efeito, por constituir um braço da complexa estrutura da atividade financeira do Estado, o Direito tributário foi, por longo tempo, incluído no programa de Direito financeiro, mais amplo, e que contemplaria, genericamente, as atividades de arrecadar, gerir e aplicar os recursos financeiros recolhidos pelos cofres públicos. A esse respeito, resgata-se a lição dos clássicos:

O Direito financeiro é compreensivo do conjunto de normas sobre todas as instituições financeiras – receitas, despesas, orçamento, crédito e processo fiscal – ao passo que o Direito Fiscal, sinônimo de Direito Tributário, aplica-se contemporaneamente e a despeito de qualquer contra-indicação etimológica, ao campo restrito das receitas de caráter compulsório. Regula precipuamente as relações jurídicas entre o Fisco, como sujeito ativo, e o contribuinte, ou terceiros como sujeitos passivos.

O Direito Fiscal é sub-ramo do Direito Financeiro que apresenta maior desenvolvimento doutrinário e maior riqueza de diplomas no direito positivo dos vários países. Alguns destes já o codificaram, como o Brasil com o projeto Osvaldo Aranha-Rubens Gomes de Sousa, hoje integrado na lei nº 5.172, de 1966. (BALEEIRO, 2003, p.5)

É praticamente unísono o coro doutrinário que sugere ter sido a Magna Charta inglesa de 1.215, que primeiro compilou regras de direito financeiro, estabelecendo limites para arrecadação de recursos, a fim de, inclusive, reduzir a ingerência do Rei nos castelos e em sua vida intramuros. Até então, a atividade financeira consistia num múnus de cunho privado, que não obedecia a regras genéricas e abstratas.

Por longos anos, o tributo foi instrumento de guerra, nos tantos períodos expansionistas pelo qual passou o mundo. Mas, antes ainda, sob a égide do chamado Estado patrimonial e até meados do Estado de Polícia, que se caracterizam, respectivamente, pela confusão entre público e privado, e, após, o intervencionismo e a política do bem-estar social, o tributo não havia ganhado os sofisticados contornos que possui hoje, tendo iniciado a se aperfeiçoar no final do século XVIII, com o surgimento do Estado fiscal.

O Estado patrimonial, que surge com a necessidade de uma organização estatal para fazer a guerra, agasalha diferentes realidades sociais – políticas econômicas, religiosas etc. Mas a sua dimensão principal – que lhe marca o próprio nome – consiste em se basear no patrimonialismo financeiro, ou seja, em viver fundamentalmente das rendas patrimoniais ou dominiais do príncipe, só secundariamente se apoiando na receita extrapatrimonial dos tributos.

[...] O Estado de polícia, com seu absolutismo político e sua economia mercantil ou comercial, foi historicamente substituído pelo Estado Fiscal, com a sua estrutura econômica capitalista e o seu liberalismo político e financeiro. O que caracteriza o surgimento do Estado fiscal, como específica figuração do Estado de Direito, é o novo perfil da receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos, autorizados e garantidos pelo legislativo, e principalmente nos tributos – ingressos derivados do trabalho e do patrimônio do contribuinte – ao revés de se apoiar nos ingressos originários do patrimônio do príncipe. (TORRES, 2011, p. 7-8).

Nada obstante, o Estado fiscal teve várias facetas, acompanhando a evolução sociopolítica ocidental, isto é, apresentou uma fase minimalista (liberalismo clássico), fase

social (política do *welfare state*) e a fase contemporânea, que sustenta um Estado Social e Democrático Fiscal, como forma de meio-termo das ideologias anteriores, dando forte conotação constitucional a toda aplicação de norma jurídica.

Não se pode olvidar, contudo, que as primeiras garantias do contribuinte em face do Estado fiscal, que nada mais são que uma coloração da proteção das liberdades fundamentais a opor ao *Leviatã*, vieram inscritas na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1.789 (AFONSO DA SILVA, 2010, p. 172-186). E também nessas investigações, percebe-se que a teoria geral do tributo é sobremaneira cosmopolita, porque os instrumentos complexos de tributação atual, de uma maneira ou de outra, têm fundamento nos cânones da razoabilidade, representatividade, ou no binômio capacidade e necessidade:

Art. 13.º Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.

Art. 14.º Todos os cidadãos têm direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, da necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a colecta, a cobrança e a duração.

Art. 15.º A sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público pela sua administração.

Porém, o Direito tributário, estando englobado nesse grande complexo do Direito financeiro, só obteve sistematização no recente século XX, notadamente com o Código Tributário Alemão de 1919, no qual foram definidos conceitos, regulados institutos, assim como o procedimento de arrecadação e aplicação dos recursos. No Brasil, tão tardiamente, só se viu uma consolidação de normas atinentes à matéria tributária, com todos os elementos para formação de um verdadeiro sistema, com a emenda constitucional nº 18/1965.

Houve momento em que, no Brasil, por exemplo, a legislação vigente sobre imposto de renda resultava de uma colcha de retalhos formada por 80 diplomas legais. Em relação a cada tributo se acumulou vasta regulamentação sucessivamente alterada e acrescida, sem a preocupação de reunir num Código, ou Consolidação, as regras gerais inerentes a todos, para que restassem apenas as disposições específicas ditadas pelas peculiaridades deste ou daquele gravame. Somou-se a isso imensa construção jurisprudencial dos órgãos jurisdicionais, inclusive os de caráter administrativo.

[...] Daí formar-se, depois da guerra de 1914 a 1918, a corrente de juristas que defendem a autonomia do Direito Financeiro, em relação ao comum e a exemplo do Direito Comercial e de vários outros ramos que se desmembram do velho tronco, sob color de se constituírem um todo orgânico com regras peculiares, independentes e até, às vezes, incompatíveis com as do direito comum. Em consequência, surgiu a primeira codificação, em 1919, a *Reichsabgabenordnung*, de cujo projeto foi autor Eno Becker (1869-1940). Albert Hensel historia isso (*Diritto Tribut.*, trad. Ital. De Jarach, 1956, pp. 16 e seg.) (BALEEIRO, 2003, p. 2-3).

Alguns historiadores do Direito inclusive a colocam (a emenda constitucional nº 18/1965) como nova e autêntica Constituição de Estado, dada a sua extensão e reviravolta no

sistema anterior, sendo focalizadas as relações em que presente o Estado, em especial a relação tributária. A conjuntura política era autoritária, já que foi editada apenas um ano depois do golpe militar.

Daí ser possível dizer que a reforma tributária só foi bem sucedida, por ter sido imposta pela cúpula do Poder Executivo federal, sem diálogo com os entes interessados, senão que na medida da conveniência do grupo de comando militar. Hoje, contudo, Municípios e Estados-membro brasileiros têm autonomia tributário-constitucional inquestionável, impondo sejam ouvidos quando de alterações nas suas competências tributárias.

Diante disso, aliado ao fato de que vige hoje a pluralidade político-ideológica, não se vislumbra cenário favorável a mudanças substanciais. Após análise das reformas tributário constitucionais no país, tanto as estruturais quanto as pontuais, conclui-se:

Para concluir, podemos afirmar que, a partir do que analisado, os núcleos dos conflitos a respeito da tributação são a estrutura federal e a distribuição de competências para o recolhimento de impostos conforme tal estrutura. Uma vez que os atores que têm poder econômico importante, representados pelos Estados mais ricos (notadamente São Paulo), conquistaram um nível significativo de poder fiscal, o estudo mostrou que é difícil de alterar esse *status quo*, sem que compensações sejam previstas. A análise mostra também que, mesmo com a previsão de compensações, a questão comporta ainda oposições. A razão disso está no fato de que a competência para recolher impostos, notadamente ICMS, não respeita apenas os recursos em si, mas sobretudo o poder político associado a essa competência. (ROCHA, 2013, p. 398)<sup>2</sup>

Sucedem que, a partir dessas considerações, o estudo do conceito de tributo, seus elementos intrínsecos, a consolidação da obrigação tributária principal, forma de criação, modificação e extinção, bem como os privilégios do crédito tributário constituído; enfim, as partes estruturais da relação tributária material – a qual foi tratada no item 1.1. deste Capítulo – se encerram nesse ramo jurídico, recentemente autônomo, que é o Direito tributário.

Já quanto à relação tributária formal, que restou bem circunscrita no item 1.2 deste Capítulo, há certa disputa epistemológica, no meio doutrinário, acerca do microssistema

---

<sup>2</sup>Original: Pour conclure, nous pouvons affirmer que, d'après ce que nous avons analysé, les noyaux des conflits concernant la fiscalité sont la structure fédérative et la distribution des compétences pour le prélèvement d'impôts selon cette structure. Une fois que les acteurs ayant un pouvoir économique important, représentés par les États les plus riches (notamment São Paulo), ont conquis un niveau significatif de pouvoir fiscal, l'étude a montré qu'il est difficile de modifier ce statu quo, sans que des compensations soient prévues. L'analyse montre aussi que, même avec la prévision des compensations, la question entraîne toujours des oppositions. La raison en est que la compétence pour prélever quelques impôts, notamment l'ICMS, ne concerne pas seulement les ressources en soi, mais plutôt le pouvoir politique lié à cette compétence.

jurídico aplicável. De fato, como se antedissemos, acerca da imposição de obrigação acessória tributária, há nítida proximidade e matriz comum com as demais ações do Estado no exercício do Poder de Polícia. Estas, porém, vêm reguladas na disciplina do Direito administrativo.

Mas, se dos arraiais do Direito Civil irrompiam essas hostilidades contra a novel disciplina, outras lhes advieram dos mestres do Direito Administrativo e da Ciência das Finanças. A atividade financeira, objetaram, não é senão a própria atividade administrativa disciplinada pelo direito específico, que lhe é peculiar.

O Direito Financeiro, à semelhança do Administrativo, é ramo do Direito Público. Para alguns juristas, ele se enquadra no Direito Administrativo. Mas, para a maioria dos escritores contemporâneos, deve ser havido como ramo autônomo, a despeito de suas conexões com aquela disciplina jurídica. (BALEEIRO, 2003, p. 2)

Por outro viés, o processo de exigibilidade do tributo, materializado no ato de Lançamento e posterior inscrição em Dívida Ativa, também recorre a instrumentos comuns de outros órgãos públicos de fiscalização, a saber, auto de infração, processo administrativo, atos sujeitos a revisão *interna corporis*, inclusive pelo princípio hierárquico administrativo. Ora, sendo assim, o regramento não poderia ser dispare para o campo tributário, ressalvadas suas peculiaridades.

Por isso, não é desarrazoado cogitar de a relação tributária formal, que contempla, segundo entendimento aqui esposado, a imposição de obrigações acessórias e também o processo de exigibilidade do tributo, ser enquadrada no espectro de incidência do direito administrativo. Essa posição é defendida doutrinariamente, em razão de se empenharem, nesse caso, servidores e repartições públicas para atingir uma finalidade igualmente pública:

A atuação do Estado, visando à arrecadação e fiscalização dos tributos, opera-se por intermédio de órgãos que compõem a administração pública, cuja atuação é regida pelo direito administrativo, o que suscita a discussão, já referida em linhas atrás, sobre a natureza das normas que cuidam especificamente de procedimentos administrativos tributários. (AMARO, 2012, p.34).

De outro lado, em defesa da autonomia científica ou simplesmente da consolidação do ramo jurídico tributário, vozes há que negam escapar ao universo tributário as questões de natureza formal ou procedimental. Apesar de integrado na estrutura administrativa estatal, o Direito tributário se emancipa, formando um microsistema autossuficiente.

Do exposto deflui que haverão de integrar o quadro de investigação do Direito Tributário, por sobejar razões, institutos como o lançamento e disposições relativas à arrecadação e fiscalização, mesmo que suscetíveis de serem estudadas por outros segmentos didáticos do Direito. (CARVALHO, 1998, p. 13).

Como terceira via, a posição que não nega a íntima relação do Direito financeiro com o Direito administrativo, resguardando, porém, as peculiaridades que lhes são inerentes. De fato, não existe posição absoluta, que se feche ao diálogo ou ponderações realizadas noutra ramo da grande árvore do Direito. Aliás, as inovações de um ou outro campo jurídico devem ser apreciadas e, quando for o caso, assimiladas ou adaptadas para a conjuntura específica.

Equilíbrio. Também aqui a melhor solução é a da interdisciplinariedade, que representa uma posição de equilíbrio. O Direito Financeiro se relaciona intimamente com o Direito Administrativo, posto que o fenômeno da tributação emana do poder tributário contemplado em sua divisão tripartida, na qual se inclui o poder administrativo. Demais disso, os conceitos de Direito Administrativo utilizados pelo legislador coincidem com os do Direito Tributário, salvo nos casos de abuso da forma jurídica. Necessário não se perder de vista que o objetivo e o método do Direito Financeiro e o do Administrativo são diferentes: a atividade de administração da Fazenda Pública, própria do Direito Financeiro, é puramente instrumental e totalmente vinculada à lei, enquanto o Direito Administrativo opera com maior discricionariedade e cuida de atividade finalista. (TORRES, 2009, p. 20-21).

Em suma, quanto à relação tributária formal, certo é que, enquadrando-se nesse ou noutro microsistema jurídico, não é regulada exclusiva e isoladamente por um grupo de normas específicas. Nesse sentido, guardada a peculiaridade de envolver atividade arrecadatória de tributos, é também diretamente regida, nos pontos comuns às demais atividades estatais, pelo direito administrativo.

Para além disso, quando se fala em relação formal, não está abrangida a disciplina do processo judicial tributário. Isso porque refoge à relação de direito material, na qual se circunscreve o Direito tributário, a relação processual que pode se instaurar em eventual pretensão tributária resistida.

Com efeito, há algumas leis esparsas que dão proteção processual especial à Fazenda Pública, tais como a lei nº 6.830/1980 (execução fiscal), a lei nº 9.494/1997 (antecipação de tutela contra a Fazenda Pública) e lei nº 8.437/1992 (medidas cautelares contra a Fazenda Pública). No entanto, isso não autoriza afirmar-se que existe codificação instrumental, no âmbito judicial, própria para as lides fiscais. Trata-se, em verdade, de pequenas cautelas do Poder Público em face de (supostos) avanços judiciais indevidos no organismo estatal.

Nessa medida, o processo judicial tributário é regido fundamentalmente pelas normas gerais de direito processual civil. Porém, inseridos na própria lei geral processual, há

mecanismos de superproteção ou até benevolência ao Erário, cuja adequação é sobremaneira questionável na conjuntura atual, tais como a remessa oficial (art. 475 CPC), a fixação de honorários por equidade contra a Fazenda Pública (art. 20, §4º CPC) – razão pela qual, veja-se, é conjectura provável que sejam subtraídos na versão final do novo Código de Processo Civil ainda em trâmite no Congresso Nacional.

Visto isso, tem-se que o processo judicial tributário, ressalvados os pontos já assinalados, segue o rito e procedimento das demais relações processuais cíveis. Nessa etapa judicializada, portanto, as características da relação material, que bem distinguem o regime público do privado, não são óbice para incluir no mesmo sistema processual a relação tributária e a relação de cunho privatista.

De fato, a Fazenda Pública só gozará, na seara processual, de prerrogativas conferidas por lei, sujeitando-se, no mais, às regras comuns para autor e réu. Por isso, nesse aspecto específico da relação tributária, não é vedado o aproveitamento de regras provenientes ou aplicáveis às relações privadas.

Não há vício algum em imperar, também na relação processual tributária, a paridade de armas. Em verdade, ao processualizar a demanda, a relação material é transplantada aos autos com todas suas idiossincrasias. Caso seja a Fazenda Pública a autora, tem a prerrogativa de iniciar já na fase executória (constituindo o título extrajudicialmente), valendo-se das benesses que a lei nº 6.830/1980 lhe confere.

Caso, porém, seja o contribuinte o autor, inicia, em fase de conhecimento, tendo que provar o erro da exigência ou autuação fiscal, à medida que o ato do agente fiscal goza da tal presunção de legitimidade. Contudo, muitas vezes, a prova está em posse do órgão público, ou não estão evidentes os fundamentos fáticos e jurídicos que ensejaram o ato administrativo.

Felizmente, o Judiciário brasileiro vem fomentando a teoria do ônus da prova dinâmico, de modo a incumbir a prova do direito a quem tem os meios para obtê-la. A passos lentos, assim, os tribunais têm se sensibilizado à relação material desigual transplantada aos autos.

Um grande empecilho para esse raciocínio transdisciplinar e atento ao contexto jurídico existente, todavia, seja no que tange à relação tributária formal, seja a respeito da

relação processual tributária, pode residir na velha concepção do interesse público imbricado nas relações estatais em face do particular.

Assim, o debate que se suscita não envolve o questionamento de normas que deem tratamento diferenciado ao ente público – as quais, de fato, devem ser respeitadas quando compatíveis com a Constituição. Mas, diferentemente, busca discutir a propriedade e adequação jurídica da interpretação *pro fisco*, orientada pelo dito princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, sobretudo nos casos de dúvida exegética ou impasse em questões delicadas do sistema tributário.

## 2. (RE)LEITURA DA NOÇÃO DE INTERESSE PÚBLICO

Após se ter discutido a respeito das facetas da relação tributária, material e formal, bem como acerca da delimitação dos ramos jurídicos para a análise dos diversos momentos dessa relação, cumpre debruçar sobre um conceito que gravita a atmosfera tributária. Mostra-se implícito na teleologia das normas de natureza tributária, sendo não raro invocado para dirimir as lides fiscais, diante de lacuna ou dúvida exegética, pelo que adquire força normativa que o ordenamento jurídico, todavia, nunca lhe conferiu.

É consabido, a expressão “interesse público” permeia os discursos políticos, sociológicos, militares, religiosos, artísticos, e enfim jurídicos, desde que a civilidade é historiada. Na maioria das vezes, é verdade, refere-se à promoção de ideias de um determinado grupo, que se arvora na figura de representante de todos.

E no caso jurídico, mais especificamente no campo do saber tributário, não é diferente. Já erroneamente estabelecida uma antinomia entre os interesses do contribuinte e os do Estado, a balança de ponderações exegéticas deve pender, sob essa ótica turva, para o lado defensor do interesse público, qual seja, o Estado.

É que o Estado não possuiria interesse próprio, mas perseguiria apenas interesses comuns e em prol da sociedade. Nessa medida, o interesse privado, praticamente egoístico, já que em benefício de um só, deveria ceder, sucumbir resignado, tendo em vista que, na incerteza hermenêutica, melhor é prestigiar o que a todos aproveita.

Esse discurso é sobremaneira atraente. E possui um diapasão político muito agradavelmente romântico, pois invoca o senso de coletividade, no sentido de se ajudarem uns aos outros, na busca de uma sociedade livre, justa e fraterna. Realmente, passaram-se anos e tal verborragia continua sendo ótimo baluarte em qualquer debate político, e em qualquer colégio eleitoral, seja no âmbito do Poder Legislativo, Executivo ou Judiciário, seja no escritório, na igreja, na associação de moradores ou no condomínio.

Contudo, no âmbito do Estado, é preciso rememorar que a primeira geração de direitos fundamentais abrigava as chamadas liberdades públicas ou direitos individuais. De fato, viu-se necessidade de consagração de normas de caráter universal, inalienável, irrenunciável e inderrogável, primeiramente em face do produtor do Direito. Os limites

precisavam ser impostos a quem tudo podia em termos de regulação social (CATARINO; FILLIPO, 2012, p. 194).

Nesse sentido, os direitos individuais consubstanciavam arcabouço normativo para assegurar a livre expressão, locomoção, assim como a livre iniciativa econômica. É certo, porém, que a revolução francesa, erigida como marco histórico da revolta popular contra o Absolutismo, que efetivamente tolhia direitos individuais básicos, foi capitaneada por burgueses, que viam no ente estatal óbice para o desenvolvimento econômico-mercantil, bem como uma estrutura mantida a invadir o patrimônio privado das classes subalternas, com o fim precípua de financiar as guerras expansionistas e as caras regalias da Corte real.

O caso francês, então, repercutiu em todo o mundo ocidental, cujos espólios estão perenizados na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, a qual veio a influenciar as Cartas Políticas subsequentes, no espaço de proteção do particular em face dos abusos do Estado.

E apesar de a revolução francesa ter sido emblemática manifestação popular contra o Estado, e especialmente contra a ingerência estatal no patrimônio particular, alterando os rumos da história europeia, não se olvida que, analisando-se a raiz do problema e guardadas as devidas proporções, o Brasil passou por situação similar. Isso porque a insatisfação da então colônia brasileira contra a metrópole portuguesa foi materializada em revoltas violentas dos colonizados, sobretudo no período extrativista e expansionista do território brasileiro:

A própria independência brasileira tem esse ingrediente. No período imperial, o chamado ‘quinto dos infernos’ mostrou-se insuportável. Os relatos acerca da inconfidência mineira revelam isso. JORGE CALDEIRA destaca que “Desde a descoberta do ouro, o governo português alterou inúmeras vezes o sistema de cobrança de impostos em Minas. Em 1750, foi estabelecido que os mineiros pagariam a quantia fixa de cem arrobas (cerca de 150 quilos) anuais, encarregando-se eles mesmos de coletar o valor. Com o declínio da produção, no entanto, o valor total não vinha sendo atingido desde 1763. Nos primeiros anos em que a contribuição voluntária não atingiu o limite, o governo recorreu a derramas [...] O arbítrio por parte do governo logo teve consequências. A combinação de economia estrangulada com aumento de impostos era explosiva e incentivava ideias ousadas, sobretudo quando se meditava sobre o que haviam conseguido os norte-americanos... A crescente falta de alternativas econômicas acabou levando a elite mineira a considerar a ideia de um movimento revolucionário. Em 1788, os boatos sobre a derrama produziram o elemento que faltava para a decisão”. A derrama foi a cobrança abrupta e violenta dos quintos atrasados.

[...] Após a independência, a situação se repetiu, agora não mais entre colônia e império, mas entre províncias e governo central. ANTÔNIO AUGUSTO FAGUNDES, analisando a Revolução Farroupilha, aponta a tributação exagerada, associada à ausência de contrapartida, como causas econômicas do movimento: “A

Província de São Pedro do Rio Grande, desde antes da Independência do Brasil (7 de setembro de 1822) era vista como a ‘estalagem do Império’. A Corte levava a maior parte dos impostos arrecadados aqui e não investia em nada. Deixava o mínimo, que apenas servia para pagar a manutenção das estruturas públicas. E era imposto atrás de imposto: sobre o gado em pé, sobre a légua de campo, sobre o charque, sobre o couro, sobre a erva-mate – tudo!”. A revolução conduzida por Bento Gonçalves eclodiu em 20 de setembro de 1835, resultou na proclamação da República Rio-Grandense em 1836, mas acabou através do Tratado do Poncho Verde em 1845, quando o Rio Grande foi reintegrado ao Império mediante condições. (PAULSEN, 2014, p. 17-18)

Mas com o desenvolvimento das estruturas sociais, nomeadamente o avanço do sistema econômico capitalista, começou a ser exigida intervenção do Estado, em contraste com o clamor por abstenção da primeira geração de direitos. Isso porque o desenrolar das relações econômicas rastreava mazelas no seio social, sobretudo no que diz respeito a desigualdades de meios (AFONSO DA SILVA, 2010, p. 214).

Daí eleger-se a liberdade como palavra de ordem na luta dos direitos individuais; ao passo que, no caso da segunda geração, tangente aos direitos sociais, sobreleva a igualdade. Com efeito, as grandes manifestações dessa segunda geração se deram no âmbito do direito do trabalho, assim como na garantia constitucional de direitos básicos de saúde, educação, saneamento, visando a garantir ao público economicamente menos favorecido condições de sobrevivência digna.

Deveras, a Carta Maior brasileira é farta em direitos dessa natureza, que não se resumem aos alocados no Capítulo II – Dos Direitos Sociais, vez que há uma série de outros esparsos no texto constitucional, tratando de matérias específicas. Nesse caminhar, é previsível que, atribuindo-se cada vez mais deveres, gravados imutavelmente na Carta Maior, o Estado tenda a buscar mais recursos no patrimônio privado.

Aliás, esse é o argumento comumente utilizado para justificar as majorações tributárias, bem como, já em sede de demanda judicial, a manutenção da exação, tal como procedida pela autoridade fiscal, ainda que dissonante com os preceitos constitucionais. É dizer, simplesmente deve imperar o (suposto) interesse público na maior arrecadação tributária, a fim de se cumprir com certos deveres constitucionais – em detrimento de outros, igualmente constitucionais.

De modo que as salvaguardas individuais, ainda que de mesma hierarquia normativa, devam ceder aos interesses fazendários, já que teriam o fim último de promover

ações para benefício da sociedade como um todo – o velho sofisma de que o bem de um vale menos do que o bem de todos.

É como se a segunda geração de direitos derogasse a primeira, quando estivessem, em tese, conflitantes. Ocorre que nem sequer se cuida de conflito de normas, quando se permite analisar a questão sob a ótica de que inexistente superposição de direitos, mas simplesmente há de se definir onde acaba o espectro de incidência de um, para iniciar o de outro.

Nesse ponto, a primeira observação a ser feita é a de que o interesse público não se contrapõe aos direitos fundamentais considerados em sua dimensão individual, e nem mesmo, necessariamente, contrapõe-se aos interesses de cada cidadão. Em outros termos, não há um interesse público autônomo alheio ao interesse dos membros da sociedade. (CAVALCANTI, 2006, p. 93)

Nessa linha, impõe dizer infalivelmente que o interesse fazendário não se confunde com o interesse público. E que os direitos fundamentais dos contribuintes não podem ser diminuídos em face da euforia pela maior arrecadação, à qual não se resume a realização do interesse público.

Convém, neste ponto, afastarmos, de uma vez por todas, a superadíssima ideia de que o *interesse fazendário* (meramente arrecadatório) equivale ao *interesse público*. Em boa verdade científica, o *interesse fazendário* não se confunde nem muito menos sobrepara o *interesse público*. Antes, subordina-se ao *interesse público* e, por isso, só poderá prevalecer quando em perfeita sintonia com ele. (CARRAZZA, 2012, p. 559).

O interesse público, melhor dizendo, suplanta o mero interesse na arrecadação de fundos. É que o Estado gasta muito mais com sua própria manutenção do que com ações no interesse genuinamente social. Em termos estatísticos, apura-se que, no orçamento de 2013, 42% da receita pública estaria comprometida com pagamento dos rendimentos da Dívida Pública (HUMANITAS).

Como já não é novidade, o Estado passou de ficção jurídica passiva subordinada à vontade geral, para ganhar autonomia e feições empresariais, de forma que os dirigentes públicos se tornam, cada vez mais, administradores de uma grande empresa. E a grande empresa estatal vem dando prejuízos, em decorrência de empréstimos e emissão de títulos para conseguir manter o burocrático aparelho administrativo. A título de curiosidade, a FIESP publicou em sítio eletrônico o quanto é gasto anualmente com os juros da dívida, revelando o que isso significaria de melhoramentos caso investido nos setores essenciais da sociedade (JURÔMETRO).

Seja como for, ainda que não se considere a ressalva feita no título anterior, de que é do interesse público a preservação dos direitos fundamentais considerados em sua dimensão individual, o certo é que, apesar de a Constituição Federal ter consagrado valores sociais, que podem ser qualificados como de interesse público, consagrou também valores individuais. E tanto um grupo de valores como o outro são igualmente importantes, não se podendo conjecturar de um princípio constitucional que ponha um acima do outro. (CAVALCANTI, 2006, p. 118)

Não se busca, por outra, angelizar os grandes agentes econômicos no país, que sofrem a dita terrível e onerosíssima carga tributária. Se o ônus tributário é – como de fato é – demasiado pesado sobre o consumo de bens e serviços, o mercado fortemente se rebela apresentando alta taxa de sonegação, elaboração de planejamento fiscal abusivo, bem como usa do cenário político para barganhar com os entes políticos melhores condições, em troca de aportar seu capital à região.

Donde facilmente se conclui que os mais lesados com as vicissitudes do sistema tributário são o pequeno empreendedor e o cidadão comum, profissional liberal ou assalariado. Estes sofrem especialmente com a repercussão econômica dos tributos indiretos, e também com a ausência ou desvio de função dos benefícios fiscais, nem sempre fundados numa situação econômico-social objetiva, tendo, ao fim e ao cabo, que subsidiar o rombo causado no orçamento público.

Contudo, a visão de que os direitos sociais vieram para imperar isolados sobre todos os demais não mais prospera. É que vige um Estado democrático de direito, em que é assegurada a pluralidade, isto é, os interesses devem ser conciliados e respeitados nos seus limites preestabelecidos.

Um dos melhores exemplos desse novo paradigma está na Carta Maior brasileira, cujo artigo 170 estabelece que na ordem econômica, de um lado, seja garantida a propriedade privada; e, de outro, seja observada a função social dessa propriedade.

Ora, jamais se negou o direito à propriedade mansa e pacífica de bens, por sujeito particular. No entanto, o proprietário não pode fazer uso nocivo ao meio-ambiente, à livre concorrência, pois estaria afetando outros valores constitucionais, igualmente importantes, de forma a extravazar os limites e romper com a harmonia proposta pelo Estado democrático.

Nessa linha, a ideia é dessacralizar a interpretação do Fisco acerca da legislação tributária, sempre tido por detentor da verdade e paladino das benfeitorias sociais. A própria legitimidade do tributo, enquanto meio precípuo de realização do interesse público, está em

crise<sup>3</sup>. Deve-se apagar a falsa ideia arraigada – porém jamais provada – de que a racionalidade do Fisco é maior que a dos sujeitos de direito.

Noutro giro, óbices similares se apresentam à proposta de arbitragem no Direito tributário. Os princípios implícitos, o *jus imperii* e a própria mentalidade fiscalista se opõem à alternativa de resolução de conflitos em matéria tributária, tão necessária quanto em outros ramos do Direito:

A alegada impossibilidade de utilização da arbitragem no direito fiscal não é de aceitar por um conjunto de outras razões. Porque traduz a visão do imposto como instrumento de dominação dos governantes, como ato unilateral e onipotente de afirmação da soberania. Ela transforma os cidadãos em mero “*sujeitos passivos*”, indivíduos sem voz ativa na relação de imposto e na proteção de direitos violados. Depois ainda porque radica uma ideia de autoritarismo de Estado, no “*imperium*” público sobre questões onde o que está em causa é o interesse comum. Para além disso, trata-se de um argumento que impede a paridade de armas na defesa das garantias violadas e confere ao Estado uma posição de supremacia. E apenas tem fundamento no medo acentral do Estado de perder receita. (CATARINO; FILLIPO, 2012, p. 202)

Com efeito, trata-se de um discurso pretensioso esse da máxima proteção à fiscalidade, em detrimento de qualquer “somenor” interesse particular, e que se coloca como axioma do direito público. É preciso, porém, retirar as vendas impostas por tal escolástica, e observar criticamente o que está no exterior da caverna platônica.

Diante disso, conclui-se que, em certas circunstâncias, o que se reclama é tão só um reequilíbrio na relação tributária.

## 2.1 O princípio da supremacia do interesse público sobre o particular

Em boa medida, o princípio (implícito) da supremacia do interesse público sobre o particular vem justificando a resolução de conflitos em favor da Fazenda, sem a preocupação com a melhor exegese da norma, mas, sobretudo, com vistas na repercussão socioeconômica da decisão judicial. Por um lado, sustenta-se que o guardião-mor do interesse público é a Fazenda Pública.

Por outro, a anulação ou revisão de seus atos, como atingem uma diversidade de contribuintes, poderia causar o dito “efeito multiplicador”. Em última instância, é o Estado

---

<sup>3</sup> “O modelo tradicional de consentimento ao imposto, fundamentado no princípio democrático cede lugar ao fenômeno da adesão ao imposto ou pós-consentimento (*consentement em aval*) – de acordo com Jean-Claude Martinez, tendo em vista a crescente fragilização das democracias modernas que não mais conseguem representar fielmente os interesses particulares.

Assim, observa-se um interesse crescente pelas formas de participação do contribuinte na aplicação das leis fiscais, de forma a facilitar sua adesão às regras já existentes. Exemplo dessa necessidade de participação efetiva dos cidadãos é o desenvolvimento das ideias sobre a psico-sociologia fiscal de que tratam Günter Schmöelders, Henry Laufenburger e Jean Dubergé, representantes, respectivamente, das doutrinas alemã, suíça e francesa.” (CATARINO; FILLIPO, 2012, p. 195)

tentando manter a ilegalidade perpetrada, sob o pretexto de que, caso sejam anulados seus atos, haverá um abalo sísmico no orçamento público, diante das indenizações que estará obrigado a pagar.

O argumento é bastante utilizado em sede de Suspensão de Segurança, quando o ente público pleiteia medida liminar para suspender alguma decisão que perturbe drasticamente a ordem pública, constituindo mais uma manifestação silenciosa da supremacia do interesse público (TAVARES, 2012, p. 157).

Aventa-se não raro a desestabilização das finanças públicas, para evitar concessões liminares em favor do contribuinte. Para este, alega-se que sempre há, em última hipótese, a via da restituição – quando, ao revés, o risco está justamente nessa via espinhosa, que tarda e falha, da ordem dos precatórios.

1. Consoante a legislação de regência (v. g. Leis n. 8.437/1992 e 12.016/2009) e a jurisprudência deste Superior Tribunal e do c. Pretório Excelso, somente é cabível o pedido de suspensão quando a decisão proferida contra o Poder Público puder provocar grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia públicas. II - Em conformidade com o entendimento jurisprudencial dessa Corte, assim como do eg. Supremo Tribunal Federal, na decisão que examina o pedido de suspensão de provimentos jurisdicionais infunde-se um juízo mínimo de delibação do mérito contido na ação originária. III - Causa grave lesão à economia pública a decisão que reconhece, em caráter precário e em contradição com a orientação predominante neste eg. STJ, que o adicional de um terço da remuneração das férias gozadas não está sujeito à incidência do Imposto de Renda IV - No caso dos autos, além da comprovada lesão à economia pública, ficou demonstrado o potencial efeito multiplicador que a manutenção do r. ato decisório oriundo do eg. Tribunal de origem poderia gerar, pois pode beneficiar qualquer classe de trabalhadores. Pedido de suspensão deferido. Agravo Regimental desprovido. (STJ - AgRg na SLS nº 1901 DF 2014/0156033-9, Rel. Min. Felix Fischer, Corte Especial, julgado em 20/08/2014)

Nesse caso específico, olvida-se que a discussão acerca da natureza da rubrica obteve repercussão geral reconhecida no âmbito do Supremo Tribunal Federal, tendo como representativos os REs nº 565.160/SC e nº 593.068/SC. Ora, não há como vislumbrar maior prejuízo ao ente público, que eventualmente poderá cobrar judicialmente a totalidade dos valores discutidos, caso exitoso na demanda, sem se submeter a qualquer ordem de espera, mas indo diretamente em busca do patrimônio do contribuinte.

Por conta disso, por exemplo, em relação à “suspensão de liminar” e à “suspensão de segurança”, medidas de natureza cautelar que têm por fim exatamente, nos termos da lei, evitar a possível violação ao “interesse público”, não há como simplesmente a Fazenda Pública invocá-lo sem ao mesmo tempo demonstrar a validade da medida que pretende seja restabelecida pelo Presidente do Tribunal, ou a falta de *fumus* que ampare a liminar ou a segurança cuja suspensão se requer. Ainda que seja considerada de cunho político, essa medida não pode ser defendida com base no mero argumento de que os recursos que eventualmente deixarão de ser arrecadados seriam supostamente utilizados “na promoção do interesse público”, sob pena de se restabelecer a possibilidade de se invocar qualquer “razão de estado” para

a cobrança dos mais inválidos tributos, idéia esta claramente incompatível com o Estado Democrático de Direito. (CAVALCANTI, 2006, p. 112)

Argui-se, ainda, que poderia o contribuinte depositar em juízo a quantia discutida, para evitar os encargos legais da mora, suspendendo a exigibilidade do crédito (art.151, II, do CTN). Porém, é de se perquirir as condições econômicas do contribuinte, por vezes não preparado para arcar com cobranças ilegais e abusivas, sem comprometer suas atividades profissionais ou até sustento próprio.

O Estado, por outro lado, especialmente na figura da União, tem reconhecido patrimônio sólido, tanto que os títulos que emite, lastreados na própria dívida, são ótimo investimento no mercado e contam com a credibilidade de investidores nacionais e estrangeiros. Ademais, o credor deve fazer prova inequívoca do seu crédito, e não o devedor defender-se mediante a prova de fatos negativos (prova diabólica).

A par dessa problemática específica, impende analisar a própria juridicidade do conceito. Reputa-se, correntemente, embutido no pleito judicial do Estado. E tem a pretensão de suprir a ausência de base normativa, assim como se faz com os expedientes da discricionariedade, do ato político não sujeito ao controle judicial. Geralmente, a questão é de ampla repercussão social; no caso tributário, é o montante vultoso em jogo.

No caso, a pré-compreensão que muitos têm do interesse público e da supremacia do interesse público sobre o particular é de algo que visa a beneficiar o maior número de pessoas possível, algo com sentido democrático e, portanto, desejável. Ocorre que exatamente por transmitir essa pré-compreensão, a prática demonstra que a invocação de ambos se dá de forma oportunista. Realmente, valendo-se da rápida velocidade com que os discursos são travados atualmente e da carga democrática que referidas expressões transmitem em um primeiro momento, o interesse público e a supremacia do interesse público sobre o particular são invocados para, com comodidade, atribuir-se ares de legitimidade aos mais variados atos praticados pelo Fisco. (CAVALCANTI, 2006, p. 85)

Felizmente, há trincheiras doutrinárias que resistem a assimilar o senso comum teórico. Assim, a primeira desmistificação consiste na superação daquela oposição realizada entre interesses privados e públicos, como se estes fossem totalmente desvinculados daqueles:

É sabido e ressabido que o direito público em geral e que, pois, assim também o direito administrativo, se ocupa essencialmente da realização do interesse público. Cabe, portanto, esclarecer o que deve como tal ser entendido.

Ninguém duvida da importância da noção *jurídica* de interesse público. Se fosse necessário referir algo para encarecer-lhe o relevo, bastaria mencionar que, como acentuam os estudiosos, qualquer ato administrativo que dele se desencontre será necessariamente inválido. Sem embargo, não se trata de uma noção tão simples que se imponha naturalmente, como algo de per si evidente que dispensaria qualquer esforço para gizar-lhe os contornos abstratos. Convém, pois, expor aquilo que nos parece seja o interesse público propriamente dito.

Ao se pensar interesse público, pensa-se, habitualmente, em uma categoria *contraposta à de interesse privado, individual*, isto é, ao interesse pessoal de cada um. Acerta-se em dizer que se constitui no *interesse do todo*, ou seja, do *próprio*

*conjunto social*, assim como acerta-se também em sublinhar que não se confunde com a somatória dos interesses individuais, peculiares de cada qual. Dizer isto, entretanto, é dizer muito pouco para compreender-se verdadeiramente o que é interesse público.

Deveras, na medida em que se fica com a noção altanto obscura de que transcende os interesses próprios de cada um, sem se aprofundar a compostura deste interesse tão amplo, *acentua-se um falso antagonismo entre o interesse das partes e o interesse do todo*, propiciando-se a errônea suposição de que se trata de um interesse *a stante*, autônomo, *desvinculado dos interesses de cada uma das partes que compõem o todo*.

*Donde, o interesse público deve ser conceituado como o interesse resultante do conjunto de interesses que os indivíduos **pessoalmente** têm quando considerados **em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo simples fato de o serem**. [...]*

Sua extrema importância reside em um duplo aspecto, a saber:

(a) De um lado, enseja mais facilmente desmascarar o mito de que interesses qualificados como públicos são insuscetíveis de serem defendidos por particulares (salvo em ação popular ou civil pública) mesmo quando seu desatendimento produz agravo pessoalmente sofrido pelo administrado, *pois aniquila o pretense calço teórico que o arrimaria: a indevida suposição de que os particulares são estranhos a tais interesses*; isto é: o errôneo atendimento de que as normas que os contemplam foram editadas em atenção a interesses coletivos, que não lhes dariam respeito, por irrelatos a interesses individuais.

(b) De outro lado, mitigando a falsa desvinculação absoluta entre uns e outros, adverte contra o equívoco – ainda pior – e, ademais, frequente entre nós – de supor que, sendo os interesses públicos interesses do Estado, todo e qualquer interesse do Estado (e demais pessoas de Direito Público) seria *ipso facto* um interesse público. (MELLO, 2012, pp. 59-62)

Com efeito, a classificação dos interesses em públicos ou privados não é antagonica. Isso porque, como se viu, o interesse público não se confunde com o interesse de grupos ou maiorias, para se opor àquele do indivíduo em particular. Todavia, adverte-se que, conquanto tal posição haja algum respaldo doutrinário, não é a predominantemente reverberada na manualística ou no seio dos Tribunais pátrios:

Não obstante, conforme registrado por alguns autores, esta distinção não encontrou muito eco na doutrina e na jurisprudência brasileiras, que, ao longo do tempo, não se cansaram de validar atos da Administração Pública com base simplesmente nessa supremacia, sem qualquer justificação dos motivos pelos quais aqueles atos corresponderiam ao “interesse da coletividade”, o que acaba, na prática, identificando o interesse público com o interesse estatal casuístico. (TAVARES, 2012, p. 25)

Realmente, não há oposição entre tais interesses, à medida que o interesse público não nasce senão do consenso popular em se estabelecer diretrizes, projeções e objetivos em prol do tecido social. No contexto ocidental, as Constituições inscrevem tais ditames, de forma que tanto o Estado quanto o contribuinte podem invocá-los, a fim de se resguardarem de abusos ou artimanhas, mas também – aí o verdadeiro interesse público – de preservar a integridade da ordem jurídica.

Com efeito, se o interesse público pudesse ser desvinculado inteiramente do interesse dos indivíduos historicamente considerados, quem poderia ser apontado como formador desse público possuidor de algum interesse? O nada, um governante,

uma grande massa de pessoas sem vontade individual? Em qualquer dos casos, ou tratar-se-ia de absurdo, ou de autoritarismo.

Além disso, dado muito importante a se considerar, e que será melhor explorado quando tratarmos do princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, é o de que os direitos, consagrados em normas, já são *frutos do sopesamento de interesses*. E que, na verdade, é do interesse público, do interesse do povo, o respeito aos direitos individuais, como por exemplo, o direito de propriedade, o direito à legalidade etc.

[...] Além disso, como também se afirmou anteriormente, os direitos fundamentais mesmo considerados em sua dimensão individual possuem dimensão não apenas subjetiva, mas também objetiva, ou seja, são pauta de valores de interesse da sociedade enumerados pelo Ordenamento na Constituição. Em outros termos, sua preservação e observância é do interesse público. (CAVALCANTI, 2006, pp. 94-96)

Um discurso contrário, portanto, resta plasmado em decisões judiciais, que acolhem o argumento demagógico a fim de empreender verdadeira interpretação *in dubio pro fisco*, de resto encampada pela bandeira do interesse público. Realmente, há verdadeiras pérolas para justificar medidas extralegais ou *contra legem* (paradoxalmente ao postulado da legalidade estrita, um dos, senão o mais antigo, do direito fiscal).

Do Superior Tribunal de Justiça, obtêm-se verdadeiros malabarismos jurídicos com o fito de justificar medida constritiva, a favor da Fazenda. Ilustrativamente, apresenta-se caso de inabalável e reconhecida impenhorabilidade, que restou afastada em nome do “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Privado”:

Entretanto, quanto ao cerne da questão, observa-se que os valores excutidos em razão do débito fiscal possuem um sentido social, posto que ofertado pela União com a finalidade de subvencionar atividade industrial da cana-de-açúcar. Assim, em princípio, estariam esses créditos a salvo de eventual penhora e indisponibilidade.

Contudo, impende reconhecer a legitimidade e o interesse público presentes na pretensão executiva da Fazenda, que atua em nome do próprio Estado e de sua população. Assim, tenho que se justifica, em hipóteses excepcionais, que o devedor, cumpra e observe o pagamento de suas obrigações fiscais.

A exegese do art. 4º, § 2º, da lei 8.397/92, que disciplina a medida cautelar fiscal, leva a reconhecer que não se poderia enquadrar os créditos referentes ao Programa Político de Equalização de Preço do Açúcar e Álcool, que objetiva reduzir as diferenças desse setor econômico entre as Regiões Sudeste e Norte/Nordeste, como ativo permanente da empresa, passível de bloqueio na via da execução fiscal, uma vez que o programa tem finalidade específica.

Todavia, bem observou o Min. José Delgado, relator do Resp. 721.858, DJ 29.08.2005, a Supremacia do Interesse Público sobre o Privado e o Princípio de que a execução por quantia certa deve ser levada a efeito em benefício do credor, de forma justificar, em face da excepcionalidade do caso, sejam indisponibilizados bens do ativo não permanente. (STJ – Resp nº 841.173/PB, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18/09/2007)

No mesmo sentido, há profunda e ainda corrente celeuma, pelo que consta da data dos julgamentos, a respeito do sigilo fiscal. A matéria havia sido pacificada no Supremo Tribunal Federal, no sentido de ser garantia constitucional do contribuinte, somente podendo

ser circunstancialmente afastada por decisão judicial, e jamais administrativamente pela autoridade fazendária.

Porém, em tempos de crise do Estado, há desvelada resistência dos julgadores em opor à ânsia arrecadatória qualquer limite, ainda que se cuide de direito fundamental, sob o prisma da “velhice despótica”<sup>4</sup> do tributo. No precedente abaixo, foi realizada providencial correção pelo Tribunal Regional da 1ª Região, acerca da inconstitucionalidade da quebra de sigilo bancária por determinação da Receita Federal:

TRIBUTÁRIO. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. LEI COMPLEMENTAR Nº 105/2001. LEI Nº 10.174/01. . INCONSTITUCIONALIDADE. STF. ÓRGÃO PLENO. APELAÇÃO PROVIDA. SEGURANÇA CONCEDIDA.

1. No caso concreto, o procedimento fiscal questionado foi instaurado com base nas informações fornecidas pelas instituições financeiras, transferidas à Secretaria da Receita Federal por força do § 2º do art. 11 da Lei 9.311/96, instituidora da CPMF. 2. A sentença recorrida amparou-se em pronunciamento, reiterado, do Superior Tribunal de Justiça no sentido de ser possível a quebra do sigilo bancário com fulcro na Lei Complementar nº 105/01 e na Lei nº 10.174/01, sem necessidade de prévia autorização judicial e com aplicação imediata, ainda que recaiam sobre fatos geradores ocorridos em data anterior à vigência das referidas normas. 3. Ocorre que o Supremo Tribunal Federal, por seu Órgão Pleno, declarou ser inconstitucional disposição legal que autoriza a órgão da administração o acesso a informações protegidas por sigilo constitucional, incluindo-se nestas, dados de natureza bancária. (RE 389808, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/2010, DJe-086 DIVULG 09-05-2011 PUBLIC 10-05-2011 EMENT VOL-02518-01 PP-00218 RTJ VOL-00220- PP-00540) 4. Diante do precedente do STF e considerando a repercussão geral ao tema pelo RE 601314 RG/SP deve ser acolhido o pedido de afastamento da quebra de sigilo bancário sem autorização judicial, concedendo-se a segurança. 5. Apelação provida. (TRF-1 – AC nº 0010356-10.2005.4.01.3300, Rel. Juiz Federal Miguel Ângelo De Alvarenga Lopes, 6ª Turma Suplementar, julgado em 26/08/2013)

No entanto, como se vê, nem todos os Tribunais, inclusive o STJ, seguem a orientação da Corte Suprema, provocando a Babel. Aliás, essa instabilidade jurisprudencial é que também fragiliza o contribuinte, pois, em sede administrativa, fica ao alvedrio da autoridade, que está escorada em alguma interpretação judicial, porém não a da Corte mais alta do país. Em âmbito estadual, segue a mesma inconsistência:

A satisfação do interesse público que subjaz nas execuções fiscais prevalece sobre o direito ao sigilo fiscal. Cabível, portanto, a requisição de declarações de bens e renda à Receita Federal em nome do executado. Hipótese em que não se logrou localizar bens penhoráveis para satisfação do débito. (TJ-RS – AI nº 70046142980, Relatora Maria Isabel de Azevedo Souza, Data de Julgamento: 15/11/2011)

Realmente, não há dose de exagero no pensamento doutrinário, quando expressa que “Não é menos certo, porém, que duas décadas de ditadura militar (os chamados ‘anos de

<sup>4</sup> A expressão foi consagrada pelo professor João Ricardo Catarino em “A arbitragem e os direitos dos contribuintes no procedimento fiscal”, TOC 117, dez 2009.

chumbo’) deixaram um legado de arbítrio fazendário e criaram uma ‘mentalidade fiscalista’, inclusive no seio dos tribunais, que urge espancar.” (CARRAZZA, 2012, p. 558).

A Suprema Corte, entretanto, reconhece em vários julgados a existência do princípio em comento. Mas não assume, em qualquer caso, que o interesse estatal se identifica com o interesse público envolvido. Há situações, então, em que a garantia constitucional é resguardada em face das investidas estatais (TAVARES, 2012, pp. 55-76).

Presunçosamente, o ente público não raro hasteia a bandeira do interesse público em suas defesas judiciais para justificar atos de duvidosa constitucionalidade. Notadamente, expende argumentos socioeconômicos, políticos e até orçamentários, no intuito de sensibilizar para a “melhor interpretação para a sociedade”. Veja-se, ainda a esse respeito, que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região havia dado carta branca para a autoridade fiscal vilipendiar direitos fundamentais do contribuinte:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONHECIMENTO. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. ART. 8º DA LEI Nº 8.021/90. INOCORRÊNCIA. PRÉVIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. DESNECESSIDADE. 1. Quando a Turma entende que não pode julgar o caso concreto sem a redução de texto legal, o que implica declaração de inconstitucionalidade, ao Pleno compete manifestar-se sobre o incidente suscitado. Prefacial de não-conhecimento da argüição rejeitada. 2. Ainda que se pudesse entender que o art. 8º da Lei nº 8.021/90 tenha extrapolado o limite estabelecido pela Lei nº 4595/64, o Código Tributário Nacional, em seu art. 196, II, estabelece que os bancos são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros. Desnecessária, assim, a prévia autorização judicial. 3. As informações sobre o patrimônio das pessoas não se inserem nas hipóteses previstas pelo art. 5º, inciso X, da Constituição Federal, porquanto o patrimônio não se confunde com a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem. 4. Votos vencidos no sentido de que o art. 8º da Lei nº 8.021/90, editada após a promulgação da Constituição Federal de 1988, é inconstitucional por contrariar o disposto nos incisos X e XII do artigo 5º da Carta Magna. 5. Argüição de inconstitucionalidade rejeitada. (TRF-4 – INAMS nº 95.04.44243-9/ SC, Rel. Nylson Paim de Abreu, Plenário, julgado em 26/11/1997)

Daí questionar-se a própria validade ou vinculação do princípio da supremacia do interesse público. A fim de justificar medidas contrárias à Carta magna, em cujo bojo está, como se esclareceu, plasmado o legítimo interesse público, que transcende gerações, efusões políticas, crises econômicas etc.

Seja como for, outra observação relevante quanto à invocação do interesse público no sopesamento de direitos e garantias fundamentais do contribuinte é o de que não existe um “princípio do interesse público” que autorize seu sopesamento direto com outras normas. Sim, porque, como vimos acima, na parte I, o sopesamento deve, evidentemente, dar-se entre normas.

[...] Na verdade, tais premissas deixam claro que em ações nas quais o Poder Público é parte, a defesa do interesse público muitas vezes é realizada não por ele, mas pelo

particular, ao se opor ao ato estatal inválido e assim defender a integridade do ordenamento jurídico.

[...] Não se pode negar que num Estado Democrático de Direito o interesse público maior é que o Estado respeite a Constituição e as normas com ela compatíveis.

[...] Em outras palavras, a obediência à ordem vigente, na qual a Constituição está no topo, é o maior interesse público que se pode vislumbrar (CAVALCANTI, 2006, pp. 96, 107, 109)

Definitivamente, o interesse público não se confunde com o interesse do Estado. E, por decorrência, aquele não estará subjacente em toda e qualquer exigência fiscal, a exemplo de valores cobrados ilegalmente. Porém, a fim de melhor delimitar a questão, faz-se imprescindível perscrutar um conteúdo jurídico para tal conceito, bem como aportar classificações doutrinárias de relevância neste estudo.

## 2.2 Juridicidade do conceito: interesse público primário e secundário

De fato, nem todo conceito de interesse público pode ter validade jurídica. Entende-se, aqui, que a concepção válida deve estar fundada no ordenamento jurídico vigente. A par de posições estritamente ideológicas (a despeito de a norma em si carregar um teor ideológico indissociável) ou do objeto de referência (economia, política etc), o conceito jurídico se forma consoante a principiologia normativa.

Isso não implica, todavia, fechamento ao diálogo com outras áreas do saber. O interesse público é aquele que está em prol do conjunto social. Vale dizer, aproveita a todos, direta ou indiretamente, mas não constitui a mera soma de interesses individuais. Um interesse que cada indivíduo tem enquanto membro da sociedade, visando ao bem comum.

Uma classificação doutrinária propõe que seja desmembrado em interesse público primário e secundário. Nesta, aponta-se o Estado como agente, por excelência, promovedor do interesse público. Contudo, ato contínuo, sustenta que também o Estado possui interesses particulares, não diretamente vinculados ao interesse público a que está, também, encarregado de promover:

É que, além de subjetivar estes interesses, o Estado, tal como os demais particulares, é, também ele, uma pessoa jurídica, que, pois, existe e convive no universo jurídico em concorrência com todos os demais sujeitos do direito. Assim, independentemente do fato de ser, por definição, encarregado dos interesses públicos, o Estado pode ter, tanto quanto as demais pessoas, interesses que lhe são particulares, individuais, e que, tal como os interesses delas, concebidas em suas meras individualidades, se encarnam no Estado enquanto pessoa. Estes últimos *não são interesses públicos*, mas interesses individuais do Estado, similares, pois (sob o prisma extrajurídico), aos interesses de qualquer outro sujeito. Similares, mas não iguais. Isso porque a

generalidade de tais sujeitos pode defender estes interesses individuais, ao passo que o Estado, concebido que é para a realização de interesses públicos (situação, pois, inteiramente diversa da dos particulares), só poderá defender seus próprios interesses privados quando, sobre não se chocarem com os interesses públicos propriamente ditos, coincidam com a realização deles. Tal situação ocorrerá sempre que a norma donde defluem os qualifique como *instrumentais* ao interesse público e na medida em que o sejam, caso em que sua defesa será, *ipso facto*, simultaneamente a defesa de interesses públicos, por concorrerem indissociavelmente para a satisfação deles. (MELLO, 2012, pp. 66-67)

Porém, não há impedimento a que o particular defenda tal interesse, postule pelo bem comum. E isso pode se dar tanto no manejo de ação popular e ação civil pública, quanto por demandas individuais. Assim, uma vez superada a identidade entre interesse público e interesse fazendário, ainda é equivocado o entendimento de que há monopólio estatal sobre o que possa ser considerado interesse público.

É que, genericamente colocado, o conceito jurídico de interesse público tem de remeter ao cumprimento e à integridade do ordenamento vigente. Logo, é bastante simples a compreensão de que, para ter caráter público, há de se postular interesse visando à melhor exegese das normas de Direito.

Essa realidade não pode ser diferente apenas porque, depois das revoluções burguesas, o Estado passou a *também* se submeter às normas que edita. Assim, uma vez aceita a ideia de que o interesse público amplamente considerado (o interesse público maior em um Estado de Direito) é a submissão do Estado às normas constitucionais e às demais normas com elas compatíveis, então, a Fazenda Pública, quando em juízo, não pode sustentar que uma medida qualquer é incompatível com o interesse público sem, contudo, demonstrar a validade da lei que fundamenta o ato ou a medida em questão. Também por essa razão, mesmo quando a Constituição, ou a Lei, empregam a expressão “interesse público”, afirmando que determinada providência será tomada em seu benefício, *o que já se viu não ser possível no âmbito do Direito Tributário*, a realização da medida então preconizada não poderá ocorrer de forma a contrariar o disposto em outras normas do ordenamento, pois, se assim ocorrer, não estará sendo atendido o interesse público cuja promoção é, na norma que se pretende aplicar, determinada. (CAVALCANTI, 2006, pp. 111-112)

Não se trata, por assim dizer, de noção abstrata ou metafísica. Se há utilidade na conceituação, deve estar intimamente ligada à defesa de ordem jurídica. Porém, desde logo se indaga: como em qualquer disputa tributária o contribuinte ou o Fisco estarão, ambos, a sustentar a legalidade da sua posição, em toda a lide estará o interesse público envolvido?

De fato, não há como fugir dessa conclusão lógica, à medida que um interesse público legítimo está, sim, no respeito à ordem jurídica. Daí, todavia, questionar-se a utilidade na invocação do interesse público para a resolução de uma causa.

Ademais, está claro que, em ações coletivas, movidas pelo Ministério Público e pelo Estado, há, em última instância, um interesse coletivo a ser tutelado. Pode ser que em face de um particular ou mesmo de outra coletividade. Contudo, isso não autoriza afirmar que

o interesse público está onde há multiplicidade de esforços individuais na busca da tutela de um bem jurídico.

É dizer, assim como interesse público não é sinônimo de interesse estatal, o interesse coletivo também não se identifica necessariamente com nenhum dos anteriores. A ordem jurídica não privilegia as maiorias ou grupos específicos, nem os entes públicos, senão que na medida de prerrogativas constitucional ou legalmente instituídas.

Isso posto, o particular poderia opor-se à conduta estatal com fundamento em interesse público vilipendiado. Realmente, em face de afronta às normas cuja diretriz teleológica é justamente o interesse público, não se nega o direito de o indivíduo reivindicar do Estado o cumprimento daquilo a que se comprometeu, especialmente na Carta constitucional.

Em corroboração ao raciocínio, tem-se, outrossim, que, em face do Estado, mais facilmente se percebe que qualquer conduta em desacordo com a ordem jurídica afetará uma generalidade de indivíduos. Ou seja, o ato administrativo tem de ser uniforme, à luz do princípio da legalidade; e, assim sendo, uma inconstitucionalidade ou ilegalidade repercutirá em todos os indivíduos sujeitos à mesma condição perante o Estado:

A assertiva se sustenta, igualmente, nos casos em que tal desfrute (ou, inversamente gravame), ao atingi-los individualmente, atingiria, também, *conatural e conjuntamente, uma generalidade de indivíduos ou uma categoria deles, por se tratar de efeitos jurídicos que pela própria natureza ou índole do ato em causa se esparziriam inexoravelmente sobre uma coletividade de pessoas*, de tal sorte que não haveria como incidir apenas singularmente. E isto até mesmo porque tais interesses só são públicos, e merecem ser entificados como tal, precisamente por responderem às conveniências da multiplicidade de indivíduos destarte nele abrangidos. (MELLO, 2012, p. 63)

Nesses casos, inclusive em matéria tributária, haveria pleno espaço para a atuação do Ministério Público, a quem incumbe intervir sempre que há interesse público em jogo<sup>5</sup>. Entretanto, em rigor científico, nem mesmo é preciso a prova de reflexos numa generalidade de indivíduos para se vislumbrar um interesse público lesado.

Isso porque, a partir da firmação do compromisso constitucional, toda a sociedade perde, e sente isso ainda que indiretamente, com os desvios de conduta, ainda que, casuisticamente, afete a um só cidadão. O aspecto quantitativo não é, pois, determinante, já que a unidade do ordenamento é de interesse público. Individualmente, todos postulam seu

---

<sup>5</sup> Retomar-se-á, ainda, esse debate. Por ora, vale citar precedentes em sentido contrário à tese defendida: AgRg no RE nº 248191/STF e AgRg no AI nº 955.686/STJ

fiel cumprimento, para que, a sua vez, tenha a garantia do desfrute dos direitos ali consagrados. Nesse sentido:

Uma vez absorvida a noção de interesse público nos termos propostos, percebe-se que é muito maior do que o habitualmente suposto o campo de defesa que deve ser reconhecido a *cada particular* contra desvios na conduta estatal, isto é, contra atos em que esta, *por violar substancialmente a legalidade*, se desencontra daquilo que é verdadeiramente o interesse público. Na medida em que o faça e em que onere *peçoalmente* (embora em conjunto com inúmeros outros) alguém que estaria livre de oneração ou sonegue proveitos que muitos captariam se a legalidade fosse obedecida, tal conduta terá sido agressiva a um *direito subjetivo de cada prejudicado*, mesmo quando a norma transgredida haja sido posta em atenção a interesses que necessariamente se irradiam sobre muitos ou sobre todos. (MELLO, 2012, p. 64).

Dessa forma, a não ser quando defenda um direito garantido por norma validamente instituída, a coletividade ou o próprio ente estatal não poderá arvorar-se em detentor do interesse público, a fim de obter interpretação mais favorável. É que um conceito fluído como este não pode se amoldar às maiorias circunstanciais, ou à política governamental do momento, sob pena de se travestir ao gosto do manipulador do poder.

Ainda na doutrina, encontra-se resistência, inclusive sob o aspecto formal, em considerar essa premissa interpretativa, no sentido de sempre priorizar o dito interesse público em detrimento do particular, como verdadeiro princípio. É que, sendo um comando predeterminado para favorecer um dos lados da lide, incorpora regra cogente de direito, sem, contudo, ter sido positivada no ordenamento:

Este é exatamente o caso do chamado “princípio” da supremacia do interesse público, pois o seu comando normativo é no sentido de uma primazia prévia do interesse que for identificado como público sobre aquele que for caracterizado como particular.

A aplicação desse “princípio” faz vistas grossas às peculiaridades do caso concreto, ignora o fato de que o interesse particular pode ser fundamentado por normas jurídicas válidas e se recusa a analisar se, na situação em discussão, as normas que sustentam o interesse particular possuem ou não um maior peso relativo, à luz dos valores e princípios (verdadeiros) consagrados no ordenamento jurídico, especialmente na Constituição.

[...] A rigor, o “princípio” da supremacia do interesse público consubstancia verdadeira *regra* que impõe previamente ao aplicador do direito a escolha de um interesse determinado. (TAVARES, 2012, p. 38)

Efetivamente, só se ousa cogitar de interesse público consagrado na Constituição e com as normas a ela compatíveis. Sendo produto de hígido processo democrático, e já reconhecida pelos três Poderes, durante os 26 anos de sua existência como a Lei Maior do país, não resta dúvida de que nela está consubstanciada a vontade geral, junto de suas necessárias emendas, a fim de se vislumbrar como se dará a realização do interesse público.

Não há outro meio: ou se considera inócua a conceituação, por carecer de utilidade na resolução de conflitos; ou se assenta que os postulados constitucionais

consubstanciam o interesse público, para fins de consolidação da Carta Maior; ou, ainda, julga-se que inexistente tal interesse público, sendo mera utopia política, pois nem a ordem jurídica conseguiria alcançar a vontade geral rousseauiana, sem a qual não há como apurar a vontade da sociedade como um todo. De fato, as possibilidades existem, e em nenhuma delas se confere ao Estado, à míngua de legitimidade, o monopólio do interesse público.

### **2.3 A natureza mista das normas de proteção ao vulnerável e sua compatibilidade com as normas de direito público stricto sensu**

Realizada essa (re)leitura da noção de interesse público, despojando-se da ideia fácil de identificá-lo no interesse estatal, porém destoante do coro constitucional, cumpre verificar se as normas de proteção ao sujeito vulnerável, o principal mote deste trabalho, têm incidência na relação tributária. O germen dessa superação de paradigma, ainda cabe realçar, está na crise do modelo político da representatividade, tendente a ser complementado pelo da participação direta<sup>6</sup>.

A desmistificação do interesse público, então, deve preliminarmente ser feita, sob pena de ser oposto à aplicação de qualquer norma protetiva ao contribuinte, ao fundamento de que o interesse do Estado, superior, jamais poderia esbarrar em tal tipo de limitação.

É que, em qualquer relação jurídica, o princípio da isonomia deve ser respeitado, a teor do art. 5º, *caput*, da Constituição Federal de 1988. Ressalta-se, desde logo, que as normas protetivas do vulnerável estão, fundamentalmente, calcadas no princípio da isonomia, quanto à sua faceta material.

É certo que, no atual paradigma constitucional, não basta, para realizar o conteúdo do princípio da igualdade, se estabelecer igual tratamento jurídico aos sujeitos da relação, ainda quando, *a priori* e em seu contexto, estejam em posições não equivalentes. Dessa forma, toda disciplina jurídica deve atentar e estabelecer mecanismos de contrapeso para as relações cujos partícipes estejam, já originalmente ou por causa superveniente, em pé de desigualdade.

---

<sup>6</sup> A esse respeito, confira-se PILATI, 2013, pp. 34-41. Revisitando o primado da *Ágora romana*, vislumbra-se que os atos estatais, em acentuado declive de legitimidade, deverão ganhar respeitabilidade social após a efetiva e possível participação popular nas decisões políticas. A criatividade humana nos agracia com instrumentos jurídicos válidos e eficazes no intuito de promover esse paradigma pós-moderno, tais como a lei de iniciativa popular, o plano gestor participativo etc.

Por isso, o comando constitucional não pode ser lido como se o ideal jurídico já haja sido completamente alcançado. Mas, diversamente, deve sê-lo no sentido de que o Direito deve concretizar os projetos que a Carta Magna previu à nação.

Assim, ao expressar que “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:” (art. 5º, *caput*, CF1988), estabeleceu um objetivo a ser, por todos, perseguido: a igualdade de condições entre os sujeitos, vedada a discriminação implausível, ou seja, que não visa a equalizar, senão a estabelecer diferenciações espúrias, odiosas, afastando-se do diapasão democrático.

No direito estrangeiro, faz-se distinção entre o princípio da igualdade *perante* a lei e o da igualdade *na* lei. Aquele corresponde à obrigação de aplicar as normas jurídicas gerais aos casos concretos, na conformidade com o que elas estabelecem, mesmo se delas resultar uma discriminação, o que caracteriza a isonomia puramente formal, enquanto a igualdade *na* lei exige que, nas normas jurídicas, não haja distinções que não sejam autorizadas pela própria constituição. Enfim, segundo essa doutrina, a igualdade *perante* a lei seria uma exigência feita a todos aqueles que aplicam as normas jurídicas gerais aos casos concretos, ao passo que a igualdade *na* lei seria uma exigência dirigida tanto àqueles que criam as normas jurídicas gerais como àqueles que as aplicam aos casos concretos.

Entre nós, essa distinção é desnecessária, porque a doutrina como a jurisprudência já firmaram, há muito, a orientação de que a igualdade perante a lei tem o sentido que, no exterior, se dá à expressão desigualdade *na* lei, ou seja: *o princípio tem como destinatários tanto o legislador como os aplicadores da lei.*

[...] Mas, como já vimos, o princípio não pode ser entendido em sentido individualista, que não leve em conta as diferenças entre grupos. Quando se diz que o legislador não pode distinguir, isso não significa que a lei deva tratar todos abstratamente iguais, pois o tratamento igual – esclarece Petzold – não se dirige a pessoas integralmente iguais entre si, mas àquelas que são iguais sob os aspectos tomados em consideração pela norma, o que implica que os “iguais” podem diferir totalmente sob outros aspectos ou ignorados ou considerados como irrelevantes pelo legislador. Este julga, assim, como “essenciais” ou “relevantes”, certos aspectos ou características das pessoas, das circunstâncias ou das situações nas quais essa pessoas se encontram, e funda sobre esses aspectos ou elementos as categorias estabelecidas pelas normas jurídicas; por consequência, as pessoas que apresentam os aspectos “essenciais” previstos por essas normas são consideradas encontrar-se nas “situações idênticas”, ainda que possam diferir por outros aspectos ignorados ou julgados irrelevantes pelo legislador; vale dizer que as pessoas ou situações são iguais ou desiguais de modo relativo, ou seja, sob certos aspectos. (AFONSO DA SILVA, 2010, pp. 219-220)

Nesse sentido, é preciso assentar que há, no Direito tributário, princípios que se forjaram à luz do princípio da igualdade material. O principal deles é o da capacidade contributiva:

A capacidade contributiva se subordina à ideia de justiça distributiva. Manda que cada qual pague o imposto de acordo com a sua riqueza, atribuindo conteúdo ao vetusto critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (*suum cuique tribuere*) e que se tornou uma das “regras de ouro” para se obter a verdadeira justiça distributiva. Existe igualdade no tributar cada qual de acordo com a sua capacidade

contributiva, mas essa tributação produz resultados desiguais por se desigualarem as capacidades contributivas individuais. (TORRES, 2011, p.94)

A seara fiscal, bom que seja dito, é repleta de instrumentos para concretizar tal princípio constitucional explícito (art. 5º, *caput*, c/c art. 150, §4º, CF1988), tais como a progressividade, seletividade, proporcionalidade e a consideração de aspectos pessoais do contribuinte, em certos casos, para mensurar a exação.

Ocorre, no entanto, que, resgatando as considerações do Capítulo 1 deste trabalho, percebe-se que o foco, aonde se irradiam as normas embebidas de justiça distributiva, é a relação tributária material. Deveras, a preocupação do constituinte, acusado ainda de ser demasiado exaustivo no campo tributário, explicitou apenas limitações à incidência tributária, descuidando da relação tributária formal que inevitavelmente se instaura.

O legislador infraconstitucional (referindo-se, aqui, primordial porém não exclusivamente, ao resultado de sua obra no CTN), na mesma senda, tratou de estabelecer balizas mais concretas à apuração do tributo e à constituição do crédito tributário, sempre a partir do referencial sujeito ativo. As prerrogativas da Fazenda Pública, do crédito tributário, da Certidão de Dívida Ativa, os imperativos da fiscalização, enfim, normas destinadas ao Fisco, impondo (mínimos) limites para o exercício da tributação, mas, precipuamente, garantindo posição favorecida ao ente tributante, em razão do relevantíssimo *múnus público* em questão<sup>7-8</sup>.

Donde se extrai que a figura do contribuinte jamais ganhou atenção das normas tributárias. Ora se evidencia o objeto (tributo), ora o sujeito ativo (Estado), negligenciando o sujeito de direito atingido, mais visceralmente, pela coerção instituída.

Toda vez que o contribuinte se sente lesado pela exação cobrada, seja por incongruência técnica, seja pela interpretação tão restritiva das concessões ao contribuinte a ponto de quase exterminá-las, seja, ainda, pelo abuso de poder fiscalizatório, somente pode se proteger arguindo desrespeito aos limites tributários impostos à Fazenda. Não há, no ordenamento brasileiro, um verdadeiro Estatuto, para o sujeito da relação tributária, de regra, desfavorecido e mais sujeito a sofrer prejuízos.

---

<sup>7</sup> Atenta-se para não utilizar o termo “privilégio”, apesar de constar de textos legais, como do Capítulo VI do CTN, haja vista que se distinguem prerrogativas, como sendo direitos positivados na ordem jurídica, específicos de um ator jurídico, com objetivo constitucional em mira, dos privilégios, que remontam as diferenciações entre classes em períodos monarquistas, cuja teleologia difere diametralmente da incorporada na Carta democrática cidadã de 1988 (GRAU, 2008, pp. 299-303).

<sup>8</sup> Registre-se que algumas garantias não têm mais razão de ser, conforme se tratará com mais detalhes. Instituídas com o objetivo de proteger o Erário, quando o Estado era pouco aparelhado, especialmente no campo processual, não mais se justificam, mas, ao revés, agravam uma desigualdade pulsante na relação tributária subjetiva (TAVARES, 2012, p. 143).

De fato, nem a Fazenda Pública é uma e indivisível, pois se desmembra em União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Daí já surgir a necessidade de alguma diferenciação, por restar evidente que a União, ao concentrar maior poder tributante em mãos e, por consequência disso, ostentar melhor aparato fiscal, está em posição favorecida em relação aos demais entes. Sem que estes possuam mecanismos de compensação, há violação da isonomia *interna corporis* estatal<sup>9</sup>.

Detenha-se, agora, na percepção da diversidade de contribuintes, e é possível verificar o descompromisso constitucional do sistema tributário (*lato sensu*), não se adequando à isonomia qualificada, em especial no âmbito da relação tributária formal. Com efeito, há bendita norma que, observando a condição do sujeito passivo, deu tratamento diferenciado, qual seja, a lei complementar nº 116/2006 (ou Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte).

Contudo, apesar dos inegáveis avanços que trouxe ao ambiente fiscal, quer tirando comerciantes, industriais e prestadores de serviço da informalidade, quer permitindo o crescimento, sem pesado ônus fiscal, às empresas emergentes, manteve-se o foco na relação tributária material. Isto é, apenas colateralmente assegurou liberação de obrigações acessórias (o que não se despreza, de maneira alguma), mas verdadeiramente surpreendeu com as baixas alíquotas e a simplificação da base de cálculo (faturamento), reunindo toda a carga tributária a ser quitada numa só guia.

Portanto, pretende-se descortinar a possibilidade de incidência de normas protetivas ao sujeito passivo da relação tributária, a agirem na relação formal que este trava com o Fisco, na forma delineada no tópico 1.3 deste trabalho. Como se viu, o interesse público não se constitui óbice em face de proposta que, *prima facie*, possa contrariar interesse estatal, desde que esteja constitucionalmente fundada.

E como ainda se disse, não há um Estatuto do contribuinte propriamente dito, o qual, em dias de hoje, somente atua defensivamente, vale dizer, observando os passos do Estado, a fim de evitar que extrapole a linha fronteira da ilegalidade ou inconstitucionalidade<sup>10</sup>. Porém, nesse sentido, deve surgir nova indagação: por que há

---

<sup>9</sup> Além de que os instrumentos jurídicos de cobrança e administração de tributos sejam os mesmos aos quatro entes federativos, sempre que possível há um favorecimento à União, tais como a previsão do art. 187 do CTN no concurso de preferência do crédito tributário. Por isso, “parece que o verdadeiro equilíbrio no federalismo fiscal é inatingível, principalmente em virtude da exagerada concentração de receitas em favor da União, decorrente do excesso de intervencionismo estatal da exasperação da ideia de desenvolvimento econômico e da desequilibrada distribuição de responsabilidades pelo fornecimento dos serviços públicos” (TORRES, 2011, p. 368)

<sup>10</sup> Hoje, a expressão “Estatuto do Contribuinte” ainda está a referir “[...] uma enormidade de dispositivos que servem como pontos de partida exatamente para garantir os direitos dos contribuintes e para limitar o poder de tributar: princípios, direitos e garantias fundamentais,

necessidade de um Estatuto protetivo em face do próprio Estado, criado justamente para defender os cidadãos-contribuintes?

Debuta-se pela compreensão de que há uma tendência do polo mais forte juridicamente, isto é, detentor de prerrogativas, conhecimentos ou condições favorecidas, a sonegar os direitos do outro. Infere-se, nesse caso, uma vulnerabilidade de um dos sujeitos da relação jurídica.

Essencialmente, trata-se de uma desigualdade, um desequilíbrio na relação jurídica. E nesse contexto, atua o princípio da isonomia, no seu aspecto material, visando a reequilibrá-la.

No ordenamento vigente, a norma que revolucionou as relações jurídicas, notadamente de conteúdo econômico, foi o Código de Defesa do Consumidor. Com o intuito claro de mitigar o estado de sujeição em que consumidores estão no mercado de consumo. Sendo, apesar de tudo, consequência do sistema capitalista acolhido, resta evidente que o detentor do meio de produção é sujeito hipertrofiado, seja no aspecto técnico, econômico, social, em face do seu cliente – inobstante, no plano teórico, ser este a controlar o primado básico do sistema, isto é, a lei da oferta e da procura.

Dessa forma, o Direito cerca o consumidor de garantias, tanto materiais quanto processuais, para enfrentar o fornecedor numa disputa jurídica. Assim, ilustrativamente, por deter menos conhecimento e meios tecnológicos ou econômicos de prova, pode gozar da inversão do ônus da prova (art. 6º, VIII, CDC). Realmente, há efetividade em norma como essa, se bem aplicada, repercutindo positivamente no meio social.

Por outro lado, pode-se vislumbrar, no campo tributário, situações em que o contribuinte, pela vulnerabilidade exposta, se veja pequeno perto do aparelhado Estado hodierno. Entretanto, não goza de proteção alguma no trato com o ente estatal, isto é, a par de qualquer excesso do tributo em si, o contribuinte não se protege quanto aos deveres instrumentais, mesmo após processualizada a relação jurídica, à falta de um conjunto de normas a seu socorro<sup>11</sup>.

Diante disso, já introduzindo o Capítulo seguinte, afere-se uma aplicação subsidiária do CDC à relação tributária. Especialmente pela existência do art. 22 do diploma

---

princípios tributários, definição de espécies tributárias e extensas regras de competência.” (ÁVILA, 2008, p.2). Há, também, quem defina como os direitos constitucionalmente garantidos em face do poder de tributar (CARRAZZA, 2012, p. 425-459)

<sup>11</sup> Vale referir que existe o projeto de lei nº 2557 em trâmite no Congresso Nacional, que pretende instituir o Código de Defesa do Contribuinte, e o qual mais a frente será analisado minuciosamente. Porém, conforme a redação do anteprojeto, é possível adiantar que não tem a mesma efetividade comentada do CDC.

legal, há permissivo legal para que haja equiparação do usuário dos serviços públicos (*lato sensu*) ao consumidor tradicionalmente concebido. Daí também falar-se em natureza mista da lei protetiva.

Ora, de um lado, não há impedimento legal, senão que verdadeira abertura material para agasalhar relações jurídicas, de regime de direito público, carentes de proteção específica ao vulnerável. Por outro, entende-se que os contribuintes não podem ser, sob a lente formalista, tratados igualmente, sob pena de se perpetuarem as desigualdades.

Por fim, o princípio da igualdade material constitui o núcleo do atual Estado democrático de direito, pelo que é objetivo fundamental seja perseguida sua concretização da maneira mais completa. Essa diretriz que guia tanto o legislador quanto o aplicador da norma, devendo este empreender hermenêutica que melhor se coadune com os primados constitucionais.

Com isso, abrem-se portas para um estudo sério e rigorosamente jurídico acerca da aplicação subsidiária da lei consumerista à relação tributária, especificamente em sua feição formal, pelas razões adiante expostas. Enquanto não sobrevier norma desse caráter no âmbito fiscal, com a completude, efetividade e praticabilidade do CDC, pode-se concluir que o aplicador do Direito está autorizado a utilizar esse diploma para reequilibrar a relação tributária no contexto em que figure – tecnicamente falando – o sujeito vulnerável.

### **3. FUNDAMENTOS PARA A CONCEPÇÃO DO CONTRIBUINTE-CONSUMIDOR**

Após analisado o conceito de interesse público, dissecando-lhe dois aspectos muito peculiares, ou ainda dando-lhe melhores contornos de precisão jurídica, em especial no campo tributário, a fim de verificar seu papel na exegese jurídica, iniciou-se a investigação acerca da aplicação de normas protetivas na relação jurídica tributária.

Inobstante ser propriamente o objeto do trabalho a incidência de normas protetivas nessa relação de direito público ímpar, era preciso que fossem desconstruídos alguns pretensos axiomas que circundam o estudo tributário. Tal como se fez, de um lado, bem distinguindo as regras atinentes à incidência tributária daquelas de procedimento, administração, fiscalização e cobrança das receitas tributárias.

De outro, era necessário reconstruir o conceito de interesse público à luz da Constituição. Nesse sentido, o interesse público não se confunde com o interesse fazendário, de mera arrecadação, transcendendo a artificial antinomia entre Estado e súdito, a fim de enxergar na Lei Maior o grande nó consensual para fixar os legítimos fundamentos e objetivos da sociedade brasileira.

De tal sorte, não se admite o óbice da dita supremacia do interesse público sobre o particular, a fim de afastar qualquer norma em favor do contribuinte, ainda que circunstancial. Com efeito, o interesse público não está para atender indiscriminadamente os interesses estatais, mormente quando se tratam de interesses secundários, mas se orienta para promover a harmonização dos diversos interesses sociais, tal como plasmado na Carta Magna. Nestes termos:

É comum ver-se a invocação do interesse público para justificar interpretações canhestras, e até mesmo a utilização de meios de integração, no sentido de viabilizar a cobrança de tributos não previstos em lei, o que é absolutamente inadmissível. Não se nega a importância do interesse público. Aliás, é exatamente em razão dele que se justifica o tributo [...]

O interesse público não se presta para fundamentar uma posição apriorística do intérprete da lei tributária a favor do Fisco. O verdadeiro interesse público, aliás, reside na adequada interpretação da Constituição e das leis, de sorte a que os ditames de seus dispositivos não restem amesquinçados. (MACHADO, 2010, p. 116)

Visto isso, é possível vislumbrar um contribuinte em condições de vulnerabilidade perante o Fisco. Conforme prerroga o princípio da isonomia material, inequivocamente agasalhado no texto constitucional, incumbe tanto ao legislador como ao aplicador da norma se atentar para as situações desiguais, evitando que, ao pensar em homenagear a igualdade (formal), perpetue a preestabelecida relação fática desigual.

Nessa ordem de ideias, andou bem o legislador ao aprovar o Código de Defesa do Consumidor, que precipuamente trazia mecanismos de compensação, em favor do consumidor, na relação com o fornecedor de bens e serviços no mercado. Isso porque, indubitavelmente, este se mostra hipertrofiado por deter os meios de produção ou comercialização, conhecendo melhor as características dos bens e serviços, possuindo melhores condições econômicas de defender seus interesses.

Além disso, não se olvida a inevitável sujeição do consumidor necessitado desses bens e sua adstrição à oferta facilmente manipulada, donde exsurgir um evidente desequilíbrio nas relações consumeristas.

Contudo, o diploma não carregou apenas mudanças no campo privado das relações jurídicas. A preocupação foi maior, à medida que deixou consignado no art. 22 da lei consumerista que *“Os órgãos públicos, por si ou suas empresas, concessionárias, permissionárias ou sob qualquer outra forma de empreendimento, são obrigados a fornecer serviços adequados, eficientes, seguros e, quanto aos essenciais, contínuos”*.

Igualmente, constitui princípio geral da norma, no art. 6º, X, do mesmo diploma que *“São direitos básicos do consumidor: [...]X - a adequada e eficaz prestação dos serviços públicos em geral.”*

### **3.1 Os métodos de interpretação da legislação tributária**

Com isso, há clara abertura material para a incidência da norma consumerista, subsidiariamente e por equiparação, às relações de direito público, isto é, aquelas em que o órgão público esteja envolvido e preste serviços de qualquer natureza. No entanto, tal possibilidade faz retornar a velha indagação: a partir da equiparação do contribuinte ao consumidor, para o fim de usufruir, no que for cabível, os benefícios da lei consumerista, estar-se-ia a retomar o antigo postulado *in dubio contra fiscum*?

Historicamente, no caso de dúvida na interpretação da norma tributária, vigorava o brocardo *in dubio contra fiscum*, extraído do Digesto, já na época romana, isto é, interpretar-se-ia de maneira contrária às pretensões do Fisco, porque este, somente com a certeza da exação, poderia interferir no tutelado patrimônio privado. É verdade, porém, que,

naquele tempo, o tributo tinha forte perfil de imposição de guerra ou vassalagem, sendo colocado não raro como prestação odiosa, em detrimento da liberdade.

No entanto, não foi apenas nas fases de opressão ditatorial que prevaleceu essa forma de interpretação. Mas também se fincou em premissa do direito contratual, segundo a qual, na incerteza quanto à extensão das cláusulas, melhor é a interpretação restritiva dos direitos do estipulante:

A defesa do critério *in dubio contra fisco* de interpretação irá permanecer nos séc. XVI e XVII com base na interpretação contratual de que as cláusulas contratuais ambíguas devem ser interpretadas contra o redator do texto, com base no critério “*contra stipulatorem*” oriundo do Direito Romano e previsto no *Code Civil* da França, em seu art. 1162, que determinava que: “*Em caso de dúvida a convenção se interpreta contra aquele que a estipulou e a favor de quem surge a obrigação contratada*” (“*Dans le doute, La convention s’interprète contre celui qui a stipulé et en faveur de celui qui a contracté l’obligation*”) (CALIENDO, 2013, p. 228)

Isso porque o criador do texto tende naturalmente a formatá-lo ao seu alvedrio, em proveito próprio. No entanto, na medida em que são praticadas maiores negociações, as vontades não precederão uma à outra, tornando-se despcienda a proteção especial do aceitante:

Esta regra trata de alocar o ônus da prova para a parte que originalmente propôs a cláusula e no caso de conflito contratual exige o seu cumprimento, de tal modo que não tire vantagem indevida desta. Os Princípios da *Unidroit* ressaltam, contudo, que esta cláusula deve ser analisada em suas circunstâncias, de tal modo que quanto mais as partes se envolveram em negociações menor é a sua força absoluta.

Esta cláusula passou a ser utilizada na proteção do consumidor em diversas leis e códigos nacionais. No caso brasileiro este critério interpretativo tornou-se princípio contratual no art. 47 do CDC que impõe: “*Art. 47. As cláusulas contratuais serão interpretadas de maneira mais favorável ao consumidor*”.

Outra versão do critério *in dubio contra fisco* aparece reformulado sob a construção *in dubio pro libertate*, como decorrência de reconhecimento do direito fundamental à liberdade como um dos mais relevantes pilares da ordem constitucional. (CALIENDO, 2013, p. 229)

Nota-se, porém, que o contribuinte possui pouca participação nos instrumentos de cobrança tributária. A saber, a Certidão de Dívida Ativa é o único título executivo extrajudicial que prescinde da participação do devedor, podendo até, em certos casos, ser confeccionada e levada à execução sem qualquer prévia ciência ao contribuinte, segundo contemporânea jurisprudência<sup>12</sup>.

<sup>12</sup> Verbete nº 436 da Súmula do STJ: A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. DÉBITO DECLARADO POR MEIO DE GUIA DE INFORMAÇÃO E APURAÇÃO - GIA, E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC. LEI Nº 9.250/95. MATÉRIAS PACIFICADAS. SÚMULA 83/STJ (STJ - AgRg no REsp: 1075203 SP 2008/0159126-5, Rel. Min. Castro Meira, 2ª Turma, julgado em 04/05/2010)

De fato, parte da doutrina considera essa discussão superada, pelo que a interpretação das normas tributárias adotaria os métodos tradicionais (literal, histórico, teleológico etc). No entanto, a pretensão de neutralidade, quando em jogo um desequilíbrio evidente, pode ser ofensivo à Constituição, ou até mesmo tendencioso para a manutenção do *status quo*:

A interpretação do Direito Tributário foi considerada durante muitos séculos como excepcional, a coincidir com as próprias normas fiscais, que se afastariam do direito comum. Ora prevalecia o princípio *in dubio contra fisco*, ora o do *in dubio pro fisco*. Essas posições hoje estão inteiramente superadas, da mesma forma que o direito fiscal já não pode ser considerado excepcional. (TORRES, 2009, p. 143)

Entretanto, em virtude da já comentada transição do Estado abstencionista para o interventor, diante do acometimento das finanças públicas para diversos projetos sociais, bem como a exigência de intervenção do Estado na regulação da economia, passou-se da percepção do tributo como imposição odiosa e arbitrária para o dever fundamental de pagar tributos<sup>13</sup>.

A par desse extenso debate, pode-se dizer, houve uma polarização que não mais se justifica, pois não é admissível qualquer postulado interpretativo *a priori*:

Alguns estudiosos sustentaram que a lei tributária devia ser interpretada de modo a que as dúvidas fossem resolvidas a favor do fisco, considerando a prevalência do interesse público presente na tributação. Outros sustentaram a tese oposta, isto é, sustentaram que a lei tributária devia ser interpretada de sorte a que as dúvidas fossem sempre resolvidas a favor do contribuinte, considerando que a tributação era odiosa e restritiva da liberdade e da propriedade.

Durante muito tempo houve quem sustentasse que as leis tributárias deviam ser interpretadas *literalmente*, para que não se imputasse a ninguém qualquer gravame além daqueles clara e expressamente previstos na lei. Essa orientação igualmente carece de fundamento, nada existindo que a justifique, eis que o elemento literal é absolutamente insuficiente para oferecer, em todos os casos, um significado aceitável da norma jurídica, conduzindo, muita vez, a resultados simplesmente absurdos. Tendo-se presente a distinção, já antes apontada, entre *interpretação* e *integração*, o que não se deve é utilizar meios de integração para suprir lacunas e com isto ensejar a cobrança de tributo não expressamente previsto em lei. (MACHADO, 2010, p. 116).

Tratou-se de abusos fiscais, mas também o benefício fundado em favor de contribuinte específico pode acarretar mal pior. Caso um contribuinte saia favorecido em face

<sup>13</sup>Contribuir para as despesas públicas constitui obrigação de tal modo necessária no âmbito de um Estado de Direito Democrático, em que as receitas tributárias são a fonte primordial de custeio das atividades públicas, que se revela na Constituição enquanto dever fundamental de todos os integrantes da sociedade. Somos, efetivamente, responsáveis diretos por viabilizar a existência e o funcionamento das instituições públicas em consonância com os desígnios constitucionais.

[...] A figura do dever fundamental de pagar tributos é insuficiente para explicar a imposição de obrigações a não contribuintes, donde advém a importância de se ter claro o dever de colaboração com a tributação, que é de todos, contribuintes ou não. O primeiro foca na capacidade econômica das pessoas; o segundo, na sua capacidade de colaboração. Sob a perspectiva do dever fundamental de pagar tributos, relevantes são as manifestações de riqueza; sob a perspectiva do dever fundamental de colaboração com a tributação, a possibilidade de aportar informações ou de agir de outro modo para o seu bom funcionamento. (PAULSEN, 2014, pp.21 e 24)

dos concorrentes, que continuarão a arcar com pesado ônus tributário, para além do dano ao Erário, também ao setor empresarial será muito prejudicial (CALIENDO, 2013, p. 230).

Com isso, todavia, não se autoriza o *in dubio pro fisco*. Como transparece no Capítulo 2 deste trabalho, toda a sorte de malabarismos jurídicos é empenhada, supedâneo na supremacia do interesse fazendário sobre os demais, para sustentar o descontrole orçamentário estatal. E tal critério hermenêutico, conforme já exposto, é vastamente adotado no seio dos Tribunais, explícita ou implicitamente.

O pior argumento, contudo, é o de natureza realista que afirma que o sistema tem adotado uma interpretação *pro fisco* na maioria dos julgados e, portanto, trata-se da interpretação oficial dos intérpretes da constituição, com vigência real. Tal argumento teria o mesmo sentido que afirmar que o descumprimento sistemático de valores, princípios e regras juridicizou o ilícito, tornando valor o desvalor, lícito o ilícito e substitui a interpretação jurídica pela interpretação político do poder, que com sua força irresistível sufoca o jurídico. (CALIENDO, 2013, p. 233)

Ainda há doutrina pela interpretação *in dubio pro lege*, que se pretende neutra em relação aos valores em jogo, ou em prol de uma “interpretação útil” para a resolução da lide (CALIENDO, 2013, p.233). Porém, deve ser igualmente rejeitada, porquanto não se mostra plausível a ideia de incursionar na cabeça do legislador, a fim de apurar sua vontade e objetivo com a aprovação da norma.

Ademais, o intento de apurar o *animus legiferandi*, por si, é falho, à medida que a tarefa de interpretar casuisticamente é própria do aplicador, cabendo ao Parlamento expressar uma vontade política em caráter genérico, adstrito aos ditames constitucionais.

Não há ingenuidade, todavia, em se buscar a maior racionalidade possível nas decisões judiciais. Isso porque, apesar de não existirem decisões imunes ao toque pessoal do julgador, existe uma fronteira entre a preferência político-ideológica e a posição – ainda que adotada por convencimento pessoal – sobre a melhor interpretação jurídica, cientificamente respaldada, a ser dispensada ao caso concreto.

Enfim, apresenta-se uma terceira modalidade de interpretação tributária, que enfoca o objeto da relação jurídica, isto é, a adequação do tributo, no caso examinado, com as normas expressamente consagradas no ordenamento jurídico. Mostra-se uma forma de evitar posições apriorísticas, bem como o antagonismo entre os sujeitos da relação (Fisco e contribuinte), de sorte que:

Em nosso entender o critério que melhor evoca o sentido constitucional é *in dubio contra sacrificium*, no sentido que a exigência de sacrifício particular não pode ser deduzido de preceitos tácitos. Todo sacrifício decorre de uma norma expressa do ordenamento, sob pena de se traduzir em arbítrio ou confisco. (CALIENDO, 2013, p. 233)

Não há dúvida de que pode ser recepcionada, porém uma importante ressalva: pode bem servir a solucionar as lides que tocam exclusivamente à relação material tributária, mas não se presta às disputas concentradas no aspecto formal. Este último, aliás, o grande protagonista deste trabalho.

Com efeito, aqui o objeto de estudo é a relação jurídica formal e a possível incidência de normas protetivas em favor de contribuinte em condição de vulnerável. Daí a permissão para se conceber, ainda, uma quarta modalidade, que observa casuisticamente as debilidades do sujeito passivo, munindo-lhe de instrumentos jurídicos para reduzir as disparidades.

Nesses termos, não se estabelece um critério interpretativo apriorístico, porém, no caso concreto, e apenas na medida das necessidades, é possível desenvolver uma interpretação *favor debilis*.

### **3.2 Leis protetivas do contribuinte**

Assim, não se diz taxativamente *pro* Fisco ou *pro* contribuinte, pois somente o contexto pode guiar ao melhor critério interpretativo. Com isso, não há de se confundir o método de interpretação *pro* contribuinte com a incidência de leis protetivas, muito embora, na aplicação destas, as questões dúbias possam ser resolvidas em favor do sujeito passivo.

Assim, em decorrência do princípio da isonomia material, que não deixa de atingir a relação tributária, os contribuintes grandes e pequenos, em sua sujeição passiva, não podem ser tratados de maneira idêntica pelo Fisco. Isso porque, como se disse, possuem diferente capacidade de atender às exigências fiscais, as quais tendem a ser imoderadas em razão do hipertrofiado poder fiscalizatório aliado à ausência de mecanismos de contrapesos, tudo sob chancela do Judiciário.

Impõe esclarecer que, apesar da existência de normas tributárias atentas à capacidade econômica dos contribuintes, reduzindo-se o ônus fiscal gradativamente, ou ainda em virtude dos regimes simplificados de apuração tributária, não está a questionar, aqui, propriamente o montante exigido. A preocupação deste estudo reside, por outro lado, nas condições de negociabilidade perante o Fisco, ou em relação à prova do cumprimento de

obrigações, principais e acessórias, ou ainda a extensão das exigências, das restrições impostas, sobretudo na comparação entre contribuinte de grande e pequeno porte.

Isso, que diz respeito às obrigações acessórias, bem como às faculdades processuais dispostas ao Fisco e ao contribuinte. Nesse aspecto, não se encontra norma que, efetivamente, dê concreção ao princípio da isonomia material.

É preciso esclarecer, ademais, que a sensação generalizada dos contribuintes, especialmente pequenos empresários, profissionais liberais ou assalariados, de exageros fiscais não se deve unicamente à falta de prestação de contas do Poder Público. De fato, não há como admitir, remansosamente, que a multa de ofício, pela ausência de declaração do fato gerador e respectivo recolhimento, no caso do imposto de renda, seja a mesma de 75% para pessoas físicas (naturais) e jurídicas, como se ambas tivessem o mesmo aparato técnico ou econômico, mesmas condições para se manter impecável diante do complexo sistema fiscal, imputando-lhes a mesma sanção por descumprimento.

Tal aspecto personalíssimo, então, é marginalizado, com supedâneo no caráter objetivo da norma tributária, de modo a permanecer enfocada apenas a relação material, condizente com o fato gerador, sua dimensão econômica para cálculo e alíquota. Entretanto, é justamente defasada a análise, porque se cinge ao aspecto objetivo da relação, ao passo que o princípio da isonomia evoluiu para autorizar o olhar subjetivo, sem se perder a impessoalidade na exação, urgindo, pois, repensar o tratamento tributário até então dispensado.

De outro norte, o princípio da capacidade contributiva, extraído do art. 145, §1º, da Constituição, não se relaciona exclusivamente com o valor do tributo. Quando se aduz a necessidade de inserir caráter pessoal aos impostos, já tendo a doutrina, aliás, expandido a compreensão para abranger também as demais espécies tributárias, não se quer restringir à apuração do montante tributário em si, mas contaminar todo o processo de constituição e cobrança dos créditos, bem como as obrigações acessórias para desvendar os fatos geradores.

Segue, então, que a mais notada norma de cunho protetivo, já alhures citada, consiste no Código de Defesa do Consumidor (lei nº 8.078/1990), revelando-se genuína norma geral de proteção ao vulnerável. A sua aplicação na relação tributária, conquanto negada pela doutrina e jurisprudência parcial ou integralmente, mostra-se plausível a partir das premissas aqui estabelecidas, e nos limites doravante especificados no ponto 3.3 e seguintes, tendo, todavia, sempre caráter subsidiário.

Não obstante, antes de inaugurar tais considerações, recorde-se que foi apresentado o Projeto de Lei Complementar (PLC) nº 646/99<sup>14</sup>, dispendo sobre direitos e garantias do contribuinte, o qual, porém, restou arquivado em 2011, ao final da legislatura (SENADO FEDERAL). Foi a melhor tentativa de instituir um Estatuto do contribuinte, mais próximo do que é idealizado neste trabalho.

Além desse, tramita atualmente o Projeto de Lei (PL) nº 2557/2011 (CÂMARA DOS DEPUTADOS), que, porém, não traz mudanças significativas, tal como fazia seu antecessor, nem tampouco preenche o requisito de lei complementar (art. 146, III, CF 1988). Ou melhor, nada que não possa ser extraído da interpretação da legislação fiscal vigente, à luz da principiologia constitucional.

Interessante notar, no PLC nº 646/99, que é conferido o devido enfoque aos sujeitos, contribuinte e Administração fazendária, planificando, de certa maneira, a relação jurídica, no intuito de mitigar a imperatividade do poder estatal. Para ilustrar, havia previsões para sanar graves vícios tanto no processo administrativo como judicial.

Destaca-se o proposto art. 21<sup>15</sup>, garantindo a indenização por despesas realizadas judicialmente, a exemplo da realização de empréstimo bancário para efetuar depósito em juízo, a fim de obter a suspensão da exigibilidade do crédito (art. 151, II, CTN).

Também muito efetivos e necessários o art. 14, II, e art. 34, X, que viriam atender a demanda já externada pela OAB<sup>16</sup>, quanto às participações nos julgamentos colegiados administrativos de diversas formas, tais como apresentação de memoriais, alegações orais, dentre outras.

Outras disposições, de igual relevância, também poderiam consolidar entendimento jurisprudencial sumulado<sup>17</sup>, bem como revogar regras anacrônicas ou que

<sup>14</sup> Aqui, foi analisado o último substitutivo antes do arquivamento.

<sup>15</sup> Redação idêntica possuía o revogado art. 21, da lei complementar catarinense nº 313/2005. No mesmo norte, o art. 32, II, procurava coibir as coerções indiretas para confissão de débitos e autodenúncia, que restam configuradas nos condicionamentos ao parcelamento e outras benesses fiscais. Mas não só isso, pois o próprio temor aos altos juros e multas, sendo oferecida, em troca da confissão, a exoneração, ainda que parcial, de encargos, é uma das mais formais mais ardilosas para induzir a cobranças não raro infundadas.

A esse respeito: lei nº 9.964/2000: Art. 2º O ingresso no Refis dar-se-á por opção da pessoa jurídica, que fará jus a regime especial de consolidação e parcelamento dos débitos fiscais a que se refere o art. 1º.

[...]§ 6º Na hipótese de crédito com exigibilidade suspensa por força do disposto no inciso IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, a inclusão, no Refis, dos respectivos débitos, implicará dispensa dos juros de mora incidentes até a data de opção, condicionada ao encerramento do feito por desistência expressa e irrevogável da respectiva ação judicial e de qualquer outra, bem assim à renúncia do direito, sobre os mesmos débitos, sobre o qual se funda a ação.

<sup>16</sup> Nesse sentido, foi a sentença proferida na 5ª vara federal do Rio de Janeiro, no bojo do Processo 0000113-91.2014.4.02.5101/RJ. A par disso, o art. 41 do PLC também fixava prazos peremptórios para os procedimentos de fiscalização, bem como a delimitação do objeto (o tributo analisado, os documentos fiscais a serem examinados etc), o que socorreria à grande massa de contribuintes que se sente lesada com as intermináveis ou injustificadas fiscalizações, interrompendo suas atividades.

<sup>17</sup> Art. 38 tratando da necessidade de exaurimento da via administrativa para a denúncia de crime contra a ordem tributária. Nesse compasso, verbete nº 24 da súmula do STF: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.”

caíram em desuso pela incompatibilidade com a atual ordem tributária<sup>18</sup>. Porém, algumas impropriedades ou retrocessos também poderiam ser encontrados<sup>19</sup>.

De resto, algumas experiências há em Estados-membros de normas protetivas em matéria fiscal, a exemplo do Código de Defesa do Contribuinte de São Paulo e de Minas Gerais, bem como do próprio Estado de Santa Catarina<sup>20</sup>. Ocorre que, vale a ressalva, nem sempre suprem as deficiências encontradas, como também se percebe a ineficácia de alguns dispositivos positivados.

Tais normas são apelidadas de Códigos de Defesa de Direitos e Deveres do Contribuinte, porém, ressalve-se desde logo, melhor seria chamá-las de Estatuto, porquanto, nelas, é visada a condição peculiar do sujeito envolvido na relação tributária, e não seu objeto, que é, *in casu*, o tributo.

No mais, ora identificam-se avanços para os contribuintes em geral, ora constam apenas repetições (desnecessárias) de outras normas vigentes, ora vislumbram-se conflitos com outras normas federais, ora, ainda, algumas garantias estão, simplesmente, relegadas à inefetividade. Tem-se, é verdade, que, dentre as normas estaduais citadas, a catarinense aparenta ser a mais completa e bem elaborada<sup>21</sup>.

As normas mineira e paulista, por sua vez, dão grande atenção à abusividade e desvio de poder. Contudo, o magistrado brasileiro tem formação romanística, além de arraigada mentalidade fiscalista, de modo que a ausência de regra expressa, com nítidos contornos, especialmente contra o Fisco, pode levar à inocuidade de garantias<sup>22</sup>. Nada

<sup>18</sup>O art. 44 previa a revogação do §3º, art. 6º, art. 26, 34 e *caput* do art. 38, que tratam de dispensa de requerimento de prova pela Fazenda Pública, extinção da CDA ajuizada sem ônus, limitação de impugnação no feito executório e condicionamento de ação anulatória a depósito do valor tributário.

<sup>19</sup>A exemplo disso, o art. 24 autorizava compensação entre quaisquer tributos, olvidando-se aqueles cuja receita é afetada a destinação constitucional, como as contribuições previdenciárias. Outra hipótese, ainda, é do art. 39, que, em sua literalidade, impediria o redirecionamento da execução fiscal, em face da desconsideração da personalidade jurídica, por uma questão de mera formalidade (retificação da CDA), o que não se mostra, de maneira alguma, razoável.

<sup>20</sup>Selecionadas as legislações do Estado de São Paulo e de Minas Gerais por se colocarem, respectivamente, em primeiro e segundo lugares na arrecadação de ICMS (WIKIPEDIA), o principal imposto estadual, sendo, por conseguinte, palco de grandes disputas fiscais. A legislação catarinense, por sua vez, tem reservada importância, à medida que o presente trabalho foi produzido em suas circunscrições.

<sup>21</sup>De forma apenas indicativa, sem pretender aprofundar no tema, nota-se que o art. 4º, da lei complementar catarinense nº 313/2005, prevê o princípio da legalidade estrita e da anterioridade também para as obrigações acessórias, o que poderia confrontar com dispositivos constitucionais (art. 71 da Constituição Estadual e art. 84, IV, da CF 1988, a respeito da competência do chefe do Executivo para expedir decretos e regulamentos). O art. 10 desta lei, ainda, traz comando semelhante aquele previsto no art. 32, II, do PLC nº 646/99, assim como o art. 43 dispõe igualmente ao art. 38 daquele projeto.

Por outro lado, uma interpretação descuidada do art. 11 poderia levar à conclusão de que a dívida fiscal não pode impedir, também, a licitação. Porém, tal restrição advém do art. 27, IV, da lei geral das licitações nº 8.666/1993, de âmbito nacional.

E quanto à inefetividade, vale registrar que o art. 14, §único, c/c art. 19, §único garantem o não-condicionamento a qualquer desembolso para impugnação administrativa ou interposição de recurso. Todavia, o Tribunal Administrativo Tributário (TAT), no processo nº GR0211700/009, em sede de Recurso Ordinário, assenta que o preparo recursal é um requisito extrínseco de admissibilidade de tal recurso.

<sup>22</sup>Nesse sentido, art. 2º, II e IV de ambos os Códigos estaduais. A lei mineira nº 13.515/2000, contudo, pode estar inquinada de inconstitucionalidade formal, em face do princípio da simetria (art. 146, III, CF 1988), por ter natureza ordinária. Nada obstante, especificamente em seu art. 8º, §único, sugere que a cobrança de crédito prescrito seria abusiva. Assim como no art. 12, IV, fazendo vedação à cobrança vexatória. A vagueza do art. 21, de outra banda, traz vagueza que tende a ser prejudicial ao contribuinte, ante as razões expostas.

obstante, há dispositivos de extrema relevância, inclusive enfrentando jurisprudência equivocada do STJ<sup>23</sup>.

Por derradeiro, é preciso realizar duas críticas gerais às normas aqui rapidamente analisadas, quanto à estrutura e sistema adotados. A saber, em que pese destinarem-se a regular as possibilidades e restrições do contribuinte no trato com o Fisco, albergam uma série de regras tributárias materiais, acerca dos elementos do tributo, via de regra repetindo o que já positivado na Constituição ou demais leis infraconstitucionais.

Em adição, malgrado algumas disposições tenham, como efeito prático, a mitigação de defasagens ou coibição de excesso e abuso de poder, não se faz qualquer distinção entre contribuintes, tendo em conta a maior ou menor vulnerabilidade, isto é, não se mede o grau de capacidade para atender às exigências fiscais. Talvez por isso sejam relegadas à ineficácia, pois que não escoradas no fundamento constitucional da isonomia material.

### 3.3 O contribuinte-consumidor

Após todo o exposto, inicia-se a análise dos fundamentos para a concepção do contribuinte-consumidor. Como o mote já sugere, investiga-se, aqui, a possibilidade de aplicação da Lei consumerista ao sujeito passivo da relação tributária, genericamente denominado contribuinte<sup>24</sup>.

De início, é preciso definir o conceito de consumidor, à luz das teorias que se formaram em torno da temática, bem como as características e pressupostos gerais para identificá-lo. Tem-se, pois, que, além de ser destinatário final de bem ou serviço, a vulnerabilidade é *conditio sine qua non* para a sua caracterização:

CDC: Art. 2º Consumidor é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final.

Art. 4º A Política Nacional das Relações de Consumo tem por objetivo o atendimento das necessidades dos consumidores, o respeito à sua dignidade, saúde e

---

Já a respeito da lei complementar paulista nº 939/2003 consagra, em seu art. 5º, III, a presunção de veracidade dos livros contábeis, o que, apesar de contido no art. 226 do Código Civil, não é devidamente respeitado na seara fiscal. Assim como o inciso VII que traz uma hipótese de denúncia espontânea, em face da demora na conclusão de procedimento de fiscalização.

Finalmente, as previsões, no art. 19 e art. 20, a respeito da suspeita fundada para instaurar procedimentos fiscalizatórios e, também, uma satisfação à sociedade, impondo sejam analisados o custo-benefício da operação fiscal.

<sup>23</sup>Expressa o verbete nº 436 da Súmula do STJ: “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”. Entretanto, o art. 18 do Código mineiro é inequívoco ao exigir a intimação do contribuinte antes da inscrição em dívida ativa, o que – acrescenta-se – é um imenso avanço, em face da retrógrada consolidação jurisprudencial citada.

<sup>24</sup>Nesse sentido, a acepção do termo não se toma de forma restrita, tal como previsto no art. 121 do CTN. Diversamente, contribuinte é, para os presentes fins, o sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória, à luz do que prevê o art. 122 e art.123 do CTN.

segurança, a proteção de seus interesses econômicos, a melhoria da sua qualidade de vida, bem como a transparência e harmonia das relações de consumo, atendidos os seguintes princípios:

I - reconhecimento da vulnerabilidade do consumidor no mercado de consumo;

Contudo, alguns deram interpretação ampla, abrangente para alcançar todos aqueles que praticam algum ato no mercado de consumo, sem, contudo, restringir aos que se encontram em estado de sujeição. Os adeptos de tal corrente foram apelidados de maximalistas:

Já os *maximalistas* viam nas normas do CDC o novo regulamento do mercado de consumo brasileiro, e não normas orientadas para proteger somente o consumidor não profissional [...] A definição do art 2º deve ser interpretada o mais extensamente possível, segundo esta corrente, para que as normas do CDC possam ser aplicadas a um número cada vez maior de relações no mercado [...] Destinatário final seria o *destinatário fático* do produto, aquele que o retira do mercado e o utiliza, consome [...] Segundo esta teoria maximalista, a pergunta da vulnerabilidade *in concreto* não seria importante. Defende que, diante de métodos contratuais massificados, como o uso de contratos de adesão, todo e qualquer contratante seria considerado vulnerável [...] A pergunta aqui é por que proteger o comprador-profissional, por que proteger um fornecedor frente ao outro. As relações entre iguais estão bem reguladas pelo Código Civil de 2002, pelo que restou do Código Comercial de 1850 e pelas leis especiais privilegiadoras dos comerciantes. (MARQUES; BENJAMIM; BESSA; 2013, pp. 95-96)

De outro lado, a segunda corrente, alcunhada finalista, mostrou-se preocupada com a proteção dos vulneráveis no mercado de consumo, excluindo do véu protetivo os ditos consumidores-profissionais. É que a norma, aportando mecanismos de contrapeso em favor do consumidor, teria sua *ratio* na existência de forte sujeição, de desequilíbrio na relação jurídica em razão das circunstâncias fáticas:

Para os *finalistas*, como eu, a definição de consumidor é o pilar que sustenta a tutela especial, agora concedida aos consumidores. Esta tutela só existe porque o consumidor é a parte vulnerável nas relações contratuais de mercado, como afirma o próprio CDC no art.4º, inciso I. Logo, conviria delimitar claramente quem merece esta tutela e quem não necessita dela, quem é consumidor e quem não é. Os finalistas propõem, então, que se interprete a expressão ‘destinatário final’ do art. 2º de maneira restrita, como requerem os princípios básicos do CDC, expostos nos arts. 4º e 6º.

Destinatário final seria aquele *destinatário fático e econômico* do bem ou serviço, seja ele pessoa jurídica ou física. [...]

As exceções, sempre nesta visão teleológica, devem ser estudadas pelo Judiciário, reconhecendo a vulnerabilidade de uma pequena empresa ou profissional que adquiriu, uma vez que a vulnerabilidade pode ser fática, econômica, jurídica e informacional

[...] Note-se que neste caso se presume que a pessoa física seja sempre consumidora frente a um fornecedor e se permite que a pessoa jurídica vulnerável prove sua vulnerabilidade (MARQUES, BENJAMIM, BESSA, 2013, p. 93-94)

E por buscar implementar a isonomia material no rigor teórico aqui delineado, esta última teoria deve prevalecer, inclusive na aplicação (subsidiária) na relação tributária.

Nesse sentido, ainda, discussão é travada em torno da equiparação do usuário de serviço público ao consumidor *stricto sensu*, tendo em vista sua vulnerabilidade em face do Estado ou concessionária de serviços públicos. Diz-se equiparar, pois o serviço público não se confunde, necessariamente, com bem ou serviço prestado no mercado de consumo.

Entretanto, a jurisprudência vem admitindo tal equiparação apenas nas hipóteses de concessionárias prestadoras de serviços públicos, estes de conteúdo econômico imediato. É dizer, nos casos em que há um bem ou serviço específico e divisível (*uti singuli*) e contraprestação imediata pelo usuário:

A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de que a relação entre concessionária de serviço público e o usuário final, para o fornecimento de serviços públicos essenciais, tais como energia elétrica, é consumerista, sendo cabível a aplicação do Código de Defesa do Consumidor (AgRg no AREsp nº 468.064/RS, Rel. Min. OG FERNANDES, Primeira Turma, julgado em 7/4/2014).

O artigo 22 do Código de Defesa do Consumidor impõe aos prestadores de serviços públicos a obrigação de fornecer serviços adequados, eficientes, seguros e, quando essenciais, contínuos, sob pena de responder pelos danos que venha a causar nos usuários. 6. A interrupção do fornecimento do serviço, de modo a torná-lo intermitente e incerto, fora das exceções previstas em lei, macula a eficiência e a segurança imposta pela legislação consumerista, além de comprometer a confiabilidade dos serviços prestados pela concessionária, que podem ser conceituados como defeituosos, nos termos do artigo 14, § 1º, do Código de Defesa do Consumidor. (TJRJ – AP nº 00013792420098190044, Rel. Des. Elton Martinez Carvalho Leme, Décima Sétima Camara Cível, julgado em 22/10/2014)

Parte da doutrina, contudo, nega a pretendida equiparação, à medida que o art. 7º-A da lei nº 8.987/95 seria norma especial que regularia os direitos e deveres do usuário, afastando a aplicação do CDC. Alega-se, também, uma distinção entre a relação jurídica administrativa e a de direito privado:

A relação jurídica entre concessionária e usuário não pode ser equiparada à existente entre duas pessoas privadas, que atuam na defesa de seus interesses específicos. O serviço público, cujo **exercício** é atribuído à concessionária, continua na **titularidade** e sob a responsabilidade do poder concedente. Perante a relação de consumo, diversamente, o Poder Público atua como “protetor” da parte considerada hipossuficiente, que, em regra, é o consumidor.

[...] Ressalte-se que o tratamento dado ao usuário de serviço público pela Constituição e pela lei é diverso do dispensado ao consumidor. A Constituição trata dos dois assuntos em dispositivos diferentes: a concessão, basicamente no art. 175; a proteção ao consumidor, nos art.5º, inciso XXXII, e art. 170, inciso V.

Já o art. 27 da Emenda Constitucional nº 19/98 determinou que o Congresso Nacional deverá elaborar “lei de defesa do usuário de serviços públicos”. Isso equivale ao reconhecimento implícito de que essa defesa é juridicamente diversa da defesa do consumidor, já regulada pela Lei 8.078/90. Saliente-se que essa lei devia ter sido elaborada pelo Congresso Nacional no prazo de 120 (cento e vinte dias) dias, a partir de junho de 1988. Até hoje não o foi. (AMARAL, 2006, pp. 2 e 4)

Entretanto, vê-se que duas premissas foram equivocadamente adotadas. A primeira, no sentido de que somente por meio de concessionárias o serviço público é prestado. Em

verdade, o serviço público pode ser prestado pelo Estado diretamente, e não apenas pelo regime de concessão, ao qual são destinadas prestações de bens e serviços de consumo.

A segunda, ao fazer crer que o CDC não prevê sua aplicação em caso de serviço público, repudiando-se uma suposta analogia. Contudo, o art. 22 do diploma legal, ao qual se retornará com detalhes mais adiante, é bastante claro ao colocar sob tutela também a prestação de serviço público. Nessa maneira de pensar:

E, em que pese se pretenda sustentar a distinção entre *consumidor* e *usuário*, esta jamais poderá se dar com a finalidade de afastar a incidência do CDC de uma determinada relação de consumo. Consideramos no direito brasileiro, que todo o consumidor de serviços públicos será considerado usuário, mas nem todo usuário, pode ser considerada consumidor

[...] Aliás, a utilização das expressões *usuário* e *consumidor* na legislação que regula os serviços públicos não parece ter obedecido a critério uniforme, a partir do qual a localização de um ou outro termo permitisse estabelecer uma distinção necessária entre eles. Ao contrário, são perceptíveis, em todas as leis relativas aos serviços públicos, a utilização da expressão independentemente de um maior apuro ou rigor técnico [...]

Os termos *usuário* e *consumidor* devem ser interpretados à luz do *princípio da proteção do vulnerável* como sinônimos, não se admitindo qualquer distinção com o objetivo de afastar a incidência do CDC e das normas de proteção insertas na regulação administrativa [...]

Por fim, é necessário observar que a Constituição da República, em seu artigo 175, parágrafo único, II, determina que a lei deverá dispor sobre os direitos dos usuários. Esta disposição constitucional situada no capítulo da ordem econômica, não deve ser interpretada de modo isolado, a pretexto de excluir-se a aplicação das normas de proteção do consumidor. Ao contrário, é imperiosa a interpretação sistemática da norma em face, também, do direito fundamental de defesa do consumidor (art. 5º,XXXII). (MIRAGEM, 2012, p. 151-152)

Com efeito, não se nega a aplicação em casos como esse, porém tal não é a hipótese do art. 22 da Lei consumerista, decorrendo, isto sim, diretamente do art. 3º, §§1º e 2º<sup>25</sup>. Chama-se a atenção, portanto, a uma abertura material presente no art. 22 deste diploma, autorizando a cobertura normativa também para os serviços públicos sem conteúdo econômico imediato, ou seja, fora das relações de mercado.

Tais serviços são aqueles prestados geralmente pelos órgãos públicos, por si, e de natureza eminentemente administrativa. Porém, não impõem ao usuário menor sujeição, vale dizer, o caractere de vulnerabilidade está igualmente presente, senão até de maneira agravada.

Isso porque o Estado é detentor do monopólio desses serviços, indelegáveis, além de que seu uso é indispensável para toda a sorte de regularização pública. Noutras palavras, a

<sup>25</sup> Art. 3º Fornecedor é toda pessoa física ou jurídica, pública ou privada, nacional ou estrangeira, bem como os entes despersonalizados, que desenvolvem atividade de produção, montagem, criação, construção, transformação, importação, exportação, distribuição ou comercialização de produtos ou prestação de serviços.

§ 1º Produto é qualquer bem, móvel ou imóvel, material ou imaterial.

§ 2º Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista.

burocracia não foge ao conceito de serviço público, mas, diversamente, consiste num dos mais essenciais da espécie.

Além do mais, os tipos de vulnerabilidade são vários, não se cingindo ao aspecto econômico. Pode-se revelar um sujeito com boas condições econômicas, porém sem o devido suporte técnico, científico ou social, o que o torna vulnerável a ter seus direitos reduzidos:

A noção de vulnerabilidade no direito associa-se à identificação de fraqueza ou debilidade de um dos sujeitos da relação jurídica em razão de determinadas condições ou qualidades que lhe são inerentes ou, ainda, de uma posição de força que pode ser identificada no outro sujeito da relação jurídica. Neste sentido, há possibilidade de sua identificação *a priori, in abstracto*, ou ao contrário, sua verificação *a posteriori, in concreto*, dependendo, neste último caso, da demonstração da situação de vulnerabilidade. [...] A doutrina e a jurisprudência vêm distinguindo diversas espécies de vulnerabilidade [...] A vulnerabilidade técnica do consumidor se dá em face da hipótese na qual o consumidor não possui conhecimentos especializados sobre o produto ou serviço que adquire ou utiliza em determinada relação de consumo [...] A vulnerabilidade jurídica, a nosso ver, se dá na hipótese de falta de conhecimentos, pelo consumidor, dos direitos e deveres inerentes à relação de consumo que estabelece, assim como a ausência da compreensão sobre as consequências jurídicas dos contratos que celebra [...] Já a vulnerabilidade fática é espécie ampla, que abrange, genericamente, diversas situações concretas de reconhecimento de debilidade do consumidor. A mais comum, neste caso, é a vulnerabilidade econômica do consumidor em relação ao fornecedor. (MIRAGEM, 2012, pp. 100-101)

Além dessas, cogita-se de vulnerabilidade política ou legislativa, biológica ou psíquica e até ambiental. Naquele primeiro caso, seria o *lobby* realizado por determinados setores no Parlamento, que lhes garante melhores condições nas relações jurídicas entabuladas.

Ora, como se pode ver, o contribuinte pode se apresentar vulnerável nesses aspectos, especialmente no tocante à vulnerabilidade política ou jurídica. É dizer, se os grandes agentes econômicos obtêm vantagens junto ao Parlamento, os pequenos e médios são conclamados a pagar o rombo orçamentário. E, ainda quanto à vulnerabilidade jurídica na relação tributária, deve valer a seguinte lição:

A vulnerabilidade jurídica é presumida com relação ao consumidor não especialista, pessoa natural, não profissional, a quem não se pode exigir posse específica destes conhecimentos. Todavia, com relação ao *consumidor pessoa jurídica*, ou o *consumidor profissional*, é razoável exigir-lhe o conhecimento da legislação e das consequências econômicas dos seus atos, daí porque a presunção neste caso, ainda que se trate de presunção relativa (*iuris tantum*) é de que deva possuir tais informações. (MIRAGEM, 2012, p. 101)

Não se conclui, a partir daí, que o contribuinte vulnerável não deverá conhecer a legislação tributária, podendo esquivar-se de obrigações decorrentes de fato gerador. Note-se que os Estatutos visam a proteger o vulnerável contra abusos e desvios da parte oposta na relação jurídica, de modo que, apenas quando esta incorrer em excessos, aquele terá

instrumentos jurídicos especiais para anular o ato, ser reparado de danos e impedir novos constrangimentos ilegais.

É ainda mais difícil assimilar a ideia de administração tributária como prestação de serviços, pois esse tipo de atividade é indelegável e pode até ser que não gere comodidades diretamente ao contribuinte. No entanto, todo cidadão que necessita ou está obrigado a solicitar prestações do Estado é, essencialmente, um usuário do serviço público.

E, na verdade, o monopólio detido pelo Estado nessas prestações, típicas do Poder Público, só escancara a maior vulnerabilidade do usuário-consumidor do serviço. Nesse caso, como se aduziu no tópico 1.2 deste trabalho, a relação que trava o contribuinte e o Estado tem natureza formal, sendo inclusive regida (ao menos em parte) pelo direito administrativo. Enfim, cumpre reconhecer, na hipótese, o usuário-contribuinte-consumidor.

Caso a administração tributária ficasse a cargo de um particular, como já esteve outrora, o qual obtivesse comissões na arrecadação tributária, a ideia fosse melhor recepcionada, pois sentir-se-ia o peso de um excesso creditório em proveito de particular. Porém, tratando-se de interesse maior do ente estatal, é inimaginável – ainda bem – hoje que tal ocorra.

Desponta, ainda, a previsão de tutela coletiva no campo tributário, reconhecendo-se a existência de direitos transindividuais, e não meramente individuais, este último, porém, hoje o entendimento predominante nos tribunais. Por isso, certo que apenas o progresso jurídico e o extraordinário efeito prático resultante da assimilação dessa ideia ensejaria um trabalho exclusivo.

Todavia, cumpre, aqui, ater-se à viabilidade desse tipo de tutela, inclusive prevendo a intervenção do Ministério Público<sup>26</sup>, para atuar em prol de grupo de pequenos contribuintes. Muitas vezes, aliás, o excesso tributário é ínfimo individualmente, dissuadindo o contribuinte de demandar por si. Porém, em larga escala, vislumbrar-se-ia violação de direitos individuais homogêneos, a dar azo à atuação ministerial, no interesse da coletividade em não manter

<sup>26</sup>O Supremo Tribunal Federal, porém, se manifestou pela ilegitimidade do Ministério Público para ajuizar demandas tributárias de caráter coletivo, ao fundamento de que contribuinte não é consumidor final de produtos ou serviços no mercado (ignorando a equiparação aqui pretendida), como também se trataria de direito estritamente individual. Segue o resumo do acórdão paradigma, em cujo inteiro teor nem sequer se enfrenta a equiparação do art. 22 do CDC, assim como a negativa de direito individual homogêneo se lastreia no frágil argumento de que cada contribuinte poderia manejar ação individual para a tutela do seu direito:

CONSTITUCIONAL. AÇÃO CIVIL PÚBLICA: MINISTÉRIO PÚBLICO: TRIBUTOS: LEGITIMIDADE. Lei 7.374/85, art. 1º, II, e art. 21, com a redação do art. 117 da Lei 8.078/90 (Código do Consumidor); Lei 8.625/93, art. 25 . C.F., artigos 127 e 129, III. I. - O Ministério Público não tem legitimidade para aforar ação civil pública para o fim de impugnar a cobrança de tributos ou para pleitear a sua restituição. É que, tratando-se de tributos, não há, entre o sujeito ativo (poder público) e o sujeito passivo (contribuinte) relação de consumo, nem seria possível identificar o direito do contribuinte com "interesses sociais e individuais indisponíveis". (C.F., art. 127). II. - Precedentes do STF: RE 195.056-PR, Ministro Carlos Velloso, Plenário, 09.12.99; RE 213.631-MG, Ministro Ilmar Galvão, Plenário, 09.12.99, RTJ 173/288. III. - RE conhecido e provido. Agravo não provido. (RE 248191 AgR, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 01/10/2002)

tributação injurídica (ainda que o efeito econômico difuso não seja esmagador, pois o legítimo interesse público está na preservação da ordem jurídica)<sup>27</sup>.

Por derradeiro, alerta-se para a distinção a ser feita entre o consumidor-contribuinte e o contribuinte-consumidor, este último a ser concebido no presente trabalho. É que a primeira figura é um consumidor, de bens e serviços no mercado de consumo, que ostenta o direito à informação sobre a tributação incidente sobre a cadeia produtiva<sup>28</sup>.

Na doutrina, é classificado como contribuinte de fato, pois, embora os comerciantes recolham antecipadamente, quem, ao final, deverá arcar com as exações – reembolsando o contribuinte de direito – será o consumidor final. Esse fenômeno é chamado, na ciência das finanças, de repercussão econômica, porém tal explicação é, de outra parte, acusada de simplista, não revelando o real cenário empresarial<sup>29</sup>.

Assim, o contribuinte é um usuário de serviço público e, como tal, expondo a condição vulnerável, pode se valer dos instrumentos jurídicos previstos no CDC. Na conjectura, porém, de edição de um Estatuto do contribuinte, as regras consumeristas, na omissão daquele, ainda poderiam ser aplicadas subsidiariamente. Aliás, sem surpresas que a lógica da Lei consumerista esteve incorporada nos projetos de lei de Código de Defesa do Contribuinte, em âmbito nacional, que – infelizmente – não vieram a ser aprovados.

<sup>27</sup> A previsão específica para a tutela dos contribuintes – espangando qualquer dúvida sobre o cabimento – viria no PLC nº 646/99, *in verbis*: Art. 42. A defesa dos direitos e garantias dos contribuintes poderá ser exercida administrativamente ou em juízo, individualmente ou a título coletivo.

§ 1º A defesa coletiva será exercida quando se tratar de:

I – interesses ou direitos difusos, assim entendidos, para efeitos desta Lei, os transindividuais, de natureza indivisível, de que sejam titulares pessoas indeterminadas e ligadas por circunstâncias de fato;

II – interesses ou direitos coletivos, assim entendidos, para efeitos desta Lei, os transindividuais, de natureza indivisível, de que seja titular grupo, categoria ou classe de pessoas ligadas entre si ou com a parte contrária por uma relação jurídica base;

III – interesses ou direitos individuais homogêneos, assim entendidos os decorrentes de origem comum.

§ 2º Para os fins do § 1º deste artigo, são legitimados concorrentemente:

I – o Ministério Público; e

II – as associações legalmente constituídas há pelo menos um ano e que incluam entre seus fins institucionais a defesa dos interesses, direitos e garantias protegidos por esta Lei, dispensada a autorização assemblear.

§ 3º O requisito de pré-constituição a que se refere o § 2º deste artigo pode ser dispensado pelo Juiz quando haja manifesto interesse social evidenciado pela dimensão ou característica do dano, ou pela relevância do bem jurídico a ser protegido.

§ 4º Nas ações coletivas a que se refere este artigo não haverá adiantamento de custas, emolumentos, honorários periciais ou quaisquer outras despesas, nem condenação da associação autora, salvo comprovada má-fé, em honorários de advogados, custas e despesas processuais.

5º Em caso de litigância de má-fé, a associação autora e os diretores responsáveis pela propositura da ação serão solidariamente condenados em honorários advocatícios e ao décuplo das custas, sem prejuízo da responsabilidade por perdas e danos.

Art. 43. Para a defesa dos direitos e garantias protegidos por esta Lei são admissíveis todas as espécies de ações capazes de propiciar sua adequada e efetiva tutela, observadas as normas do Código de Processo Civil e da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985.

<sup>28</sup> Tal previsão é constante do art. 1º da Lei nº 12.741/2012, assim como vem expressa disposição no art. 17 da lei complementar catarinense nº 313/2005. No PLC nº 646/99 vinha, no art. 16, previsão para esclarecimento do próprio contribuinte acerca da exação incidente sobre os bens imóveis.

<sup>29</sup> A crítica assim se direciona: “O Fisco afirma que os empresários não têm o que reclamar quanto à carga tributária, pois ele não paga tributo e tudo repercute, transferindo o ônus ao consumidor. Esquece-se que já não é mais o empresário que faz o preço, mas o mercado. Difícil assimilar a ideia de que uma loja de produtos 1,99 quando eventualmente notificada, com multas de 50% (multa média) passe a cobrar por seu produto o preço de R\$ 2,33. Ou ainda um posto de combustível, que obrigatoriamente tem que instalar o ECF (Emissor de Cupom Fiscal), passe a cobrar R\$ 3,00 o litro.” (LEITE. 2001, p. 80)

### 3.4 O Estado-fornecedor

Quanto à possibilidade de equiparar o Estado a fornecedor de serviços (públicos), não se mostra tarefa difícil, já que a hipótese está estampada na previsão normativa. Rememorando-se que o art. 22 do CDC bem detalha: “*Os órgãos públicos, por si ou suas empresas, concessionárias, permissionárias ou sob qualquer outra forma de empreendimento[...]*”.

Ora, à evidência, os órgãos públicos nada mais são que braço do grande corpo estatal. Nesse sentido, a norma é bastante minuciosa para tanto englobar os órgãos (integrantes da Administração direta), quanto as empresas estatais (Administração indireta), ou as concessionárias e permissionárias (delegatárias do Poder Público). Não há, portanto, de se restringir, como se viu, a aplicação da norma aos exercentes de atividade econômica.

Ademais, o Estado apenas se equipara a fornecedor, como sujeito passivo da norma consumerista. Não se torna ou deve caracterizar-se um fornecedor de bens ou serviços de consumo. Trata-se, é verdade, de uma ficção legal, com o objetivo de albergar outras situações, não propriamente de consumo, nessa que é verdadeira lei geral da parte vulnerável.

E não há, dessa forma, qualquer incompatibilidade com a condição de sujeito ativo na relação tributária material, pois os bens jurídicos tutelados são diversos. Mas efetivamente se sugere que haja norma, de um lado, garantindo a imposição fiscal; e, de outro, dando especial proteção ao contribuinte vulnerável, em nítido jogo de contrapesos sadio à democracia<sup>30</sup>.

A aplicação da norma consumerista ao Estado, conforme já exposto, vem sendo aceita apenas quando este atua no mercado de consumo. Porém, também já dito, nesse caso haveria genuína relação de consumo, ao passo que o art. 22 trata de hipóteses de serviços públicos, inclusive prestadas pelos órgãos públicos, e que não se circunscrevem àqueles de conteúdo econômico.

Tem, portanto, aplicação a teoria do diálogo das fontes, a qual não se confunde com a analogia prevista no art. 4º da LINDB, mas propugna a aplicação concomitante de

---

<sup>30</sup>“O advogado que pretendesse exercer seu ministério com imparcialidade não só constituiria uma incômoda duplicata do juiz, mas seria deste o pior inimigo; porque, não preenchendo sua função de contrapor ao partidarismo do contraditor a reação equilibradora de um partidarismo em sentido inverso, favoreceria, acreditando ajudar a justiça, o triunfo da injustiça adversária.” (CALAMANDREI, 2000, p. 123)

normas diversas ao caso concreto, em razão de coerência sistemática, complementariedade ou subsidiariedade:

Em resumo, também entre leis especiais há diálogo das fontes: *diálogo sistemático de coerência, diálogo sistemático de complementariedade ou subsidiariedade e diálogo de adaptação ou coordenação*. Note-se que raramente é o legislador quem determina esta aplicação simultânea e coerente das leis especiais (um exemplo de diálogo das fontes ordenado pelo legislador é o art. 117 do CDC, que mandou aplicar o Título III do CDC aos casos da anterior Lei da Ação Civil Pública, Lei 7.347/1985, isto “no que for cabível”, “à defesa dos direitos e interesses difusos, coletivos e individuais”), e sim, geralmente, tal diálogo é deixado ao intérprete e aplicador da lei, que geralmente aplica o CDC. Como ensina Antonio Herman Benjamin: “O direito contemporâneo se orienta no sentido da busca pela efetividade. Para isso, não basta interpretar as normas de forma isolada, senão identificando sua finalidade e relacionando seu sentido e alcance com outras normas do sistema jurídico. Neste sentido, não bastam leis bem elaboradas e que resultem das melhores intenções do legislador. É preciso interpretá-las e aplicá-las concretamente, o que exige não apenas prudência, mas a visão do conjunto de outras normas, possíveis contradições que possam existir entre elas, e o sentido constitucionalmente adequado à aplicação ao caso concreto, a reconstrução da coerência que os valores constitucionais impõem. O diálogo das fontes é um método de interpretação, de integração e de aplicação das normas que contempla os principais desafios de assegurar a coerência e efetividade do direito a partir do projeto constitucional e do sistema de valores que impõe” (Benjamin, Prefácio, Diálogo das fontes, p. 6) (BENJAMIN, MARQUES, BESSA, 2013, p. 134)

Ainda, decorre do próprio princípio da eficiência, previsto no art. 37 da Constituição, que o Estado seja jungido a prestar serviços adequados, sujeito às restrições de abusividade e excessiva onerosidade que a lei consumerista prevê.

De mais a mais, ressalve-se que não há qualquer ideia neoliberal ou reducionista do Estado subjacente ao raciocínio, mas, justamente ao contrário, sustenta-se que, com o fortalecimento e expansão da intervenção pública, ao cidadão devem ser dispostas salvaguardas jurídicas, pois, ao que se conclui da análise realizada no Capítulo 2 deste trabalho, com o poder vêm, inexoravelmente, os excessos.

### **3.5 O serviço público de gestão tributária**

Quando, no Capítulo 1, foram analisados os aspectos da relação tributária, de forma pacífica na doutrina pôde-se distinguir a faceta material (referente à obrigação *ex lege*) da formal (processo de constituição e cobrança do crédito).

Nesse sentido, a relação material abrange a incidência tributária, em que não há espaço de decisão à Administração Pública, pois todos seus elementos devem estar previstos em lei. Por isso é que o art. 142 do CTN, §único, prerroga que “*A atividade administrativa de*

*lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional*". Da mesma forma que prevê que o art. 3º, do CTN, conceitua tributo como *"toda a prestação pecuniária compulsória [...] cobrada mediante atividade plenamente vinculada"*.

Já a relação formal abrange todos os demais procedimentos administrativos, que, em última instância, culminam na constituição e exigência do crédito tributário, seja em decorrência de obrigação principal, seja acessória (inobstante a crítica feita à classificação realizada pelo Código Tributário). Assim, de um lado, toda a sorte de deveres instrumentais, a fim de esclarecer ao Fisco a ocorrência de fatos geradores, ou para provar a adimplência fiscal, é imposta ao contribuinte.

Por outro, o Fisco também dispõe de vários mecanismos de cobrança direta ou indireta desse crédito, efetuando a restrição patrimonial do contribuinte. Notadamente, o cadastro de inadimplentes (CADIN) e o arrolamento de bens, medidas que, como se viu, estremam fronteira com as sanções políticas.

No mais, apesar de ser vinculada a atividade de desvendar o fato gerador e lançar o tributo correspondente, é certo que se cuida de uma atividade exegética, não estando isenta de controvérsias. Nesse caso, porém, caso o contribuinte se sinta lesado, resta-lhe percorrer a via administrativa ou postular judicialmente a revisão do ato fiscal. Daí, como também já se debateu, um grande fator de vulnerabilidade do contribuinte, em face da imperatividade do ato administrativo.

Todavia, nesse aspecto, o contribuinte faz valer seus direitos (os que julga violados) pela discussão judicial ou administrativa acerca da melhor interpretação da legislação tributária. O presente trabalho, embora tangencie a questão, tem por escopo perscrutar a esfera instrumental da relação tributária, em que as normas têm caráter eminentemente administrativo.

Como dito, então, em apertada síntese, serão aqui enfocados os deveres instrumentais, o processo de constituição e de cobrança do crédito. Adicionalmente, quando judicializada a questão, todas as vicissitudes do aspecto formal são transplantadas para o processo, o que deve ser reconhecido em juízo.

Desse modo, o serviço público de que trata o art. 22 do CDC, em matéria tributária, é prestado no contexto da relação tributária formal. Vale dizer, na esfera em que o Fisco atua como órgão estatal, valendo-se de relevante dose de discricionariedade, inclusive

quando age escorado nas normas infralegais editadas por si próprio, as famosas Instruções Normativas.

Por conseguinte, a relação material está excluída dessa análise, pois se encerra no momento em que se conclui a operação mental de descoberta do tributo. Nesse caso, não se cogita de abuso ou má prestação do serviço estatal, pois qualquer divergência decorre da interpretação da lei. A própria fixação de juros e multa, quando decorrem de expressa disposição legal, só pode ser maculada (v.g., via declaração de inconstitucionalidade em face de confisco) em sede judicial, impugnando-se a norma tributária *stricto sensu*.

É verdade, porém, que historicamente a essa esfera da relação tributária são dispensados belos e densos estudos doutrinários, negligenciando-se, por outra, a faceta formal que completa o vínculo tributário. Mais recentemente, vem-se tratando das multas em razão das obrigações acessórias, mas não se questiona a extensão dessas obrigações, a razoabilidade (que equivale à não abusividade) das exigências impostas ao contribuinte, especialmente no tocante à necessária discriminação positiva entre contribuintes.

Na relação formal, portanto, o sujeito ativo (Fazenda Pública) habilita-se na condição de prestador de serviço público. Conquanto seja uma atividade eminentemente burocrática, não se deve tomar concepção restrita do termo, a fim de aí enquadrar apenas os serviços de caráter econômico.

O contribuinte é obrigado a buscar esse tipo de serviço, pois tem de comprovar sua regularidade fiscal. Nesse momento, caso não receba o tratamento adequado, e provando sua condição de vulnerável, pode se valer da proteção do CDC, invocando o art. 22 daquele diploma legal.

Nessa linha de pensar, a impressão que se passa – e daí uma resistência inicial inexorável – é de que se pretende generalizar o conceito de serviço público, aí inserindo toda e qualquer atividade estatal. Ora, não se chega a tanto, porém nem tampouco se justifica a aceção restritiva, no sentido de que somente seria serviço público aquele que oferece comodidades ou utilidades ao contribuinte:

*Serviço público* é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e restrições especiais –, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo. [...] Conclui-se, pois, espontaneamente, que a noção de serviço público há de se compor necessariamente de dois elementos: (a) um deles, que é seu *substrato material*, consistente na prestação de utilidade ou comodidade fruível singularmente

pelos administradores; o outro, (b) *traço formal* indispensável, que lhe dá justamente caráter de noção jurídica, consistente num *específico regime de Direito Público*, isto é, numa “unidade normativa”. (MELLO, 2012, p. 687)

Em verdade, trata-se de mera classificação doutrinária, em torno da qual já houve vários debates, especialmente no estrangeiro. O objetivo aqui em mira, porém, é descobrir se a gestão tributária poderia ser enquadrada como serviço público, permitindo-se equiparar o contribuinte vulnerável a consumidor, para fins de aplicação da norma consumerista, no que cabível. Por isso, mais viável um conceito amplo de serviço público:

[...] todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade ou simples conveniências do Estado. (MEIRELLES, 1995, p. 294)

Assim, não se vê fundamento jurídico na restrição de serviço público àqueles ditos *uti singuli*, senão para uma categorização das atividades estatais. Contudo, daí para ser conceito amplamente adotado, inclusive na interpretação da lei consumerista, é uma impropriedade absoluta, sobretudo quando, no CDC, o que guia a interpretação da norma é o critério da vulnerabilidade do sujeito:

8. Se a expressão *serviço público* tivesse amplitude tão lata que abrangesse atividade material e jurídica assumida pelo Estado pertinente a si próprio, a noção de serviço público perderia seu préstimo, pois abarcaria realidade muito distintas entre si, coincidindo, afinal, com o conjunto de atividades do Estado, sem estremá-las com base nas características de cada qual e nas particularidades dos respectivos regimes jurídicos. Em suma: *haveria mera superposição da noção de serviço público à noção de atividade pública, nada agregando de particularizador dela*. Por abranger objetos muito díspares, seria, então imprestável para isolar um conjunto homogêneo de princípios e normas.

9. Restringiu-se a noção de serviço público aos chamados serviços *uti singuli*, ou seja, individual e singularmente fruíveis pela pessoa de cada um (postergando o *sentido amplo de serviço público*, que abrigaria também os serviços *uti universi*) para enquadrar seu exame no âmbito da teoria das chamadas prestações administrativas da Administração aos Administrados, como bem anotou Renato Alessi. Nisto, de resto, estar-se-ia atendendo ao teor evocativo mais comum da expressão *serviço público*, pois, ao pensar-se nele, o que vem de imediato à mente são serviços tais como o transporte coletivo de passageiros, o fornecimento domiciliar de água, de luz, de gás, de telefone etc., os quais se referem a prestações materiais e efetuadas *uti singuli*. (MELLO, 2012, p. 691)

Ocorre, então, que não há problema em se classificar, com o objetivo de “isolar um conjunto homogêneo de princípios e normas”, os serviços em *uti singuli* e *uti universi*; no entanto, tal não poderia servir para excluir estes últimos da concepção de serviço público.

Além disso, para formar o conceito jurídico, não se deve buscar “o que vem de imediato à mente”, mas o que é juridicamente válido e sustentável. Impera, aqui, aquele primado básico segundo o qual descabe ao intérprete restringir onde o legislador não o fez, salvo para resguardar a finalidade da norma.

Após longa pesquisa em banco de dados respeitados e revistas especializadas<sup>31</sup>, não se encontrou qualquer autor tributarista a tratar sobre o tema. A doutrina administrativista, por sua vez, debate apenas acerca dos serviços públicos econômicos (MELLO, 2012, p. 763).

Obteve-se material de estudo, todavia, na doutrina consumerista, quando cuida da interpretação do art. 22 do CDC, e em que o Estado é equiparado ao fornecedor de serviços. A interpretação, contudo, se orienta pelo tipo de serviço (*uti singuli*) e pela existência de remuneração, traindo, de certa maneira, a lógica do Código, que sobreleva os sujeitos da relação, notadamente para munir de contrapesos o sujeito vulnerável:

A melhor posição sobre as espécies de serviços públicos que estão sob a disciplina do CDC deve levar em consideração dois aspectos: a remuneração específica do serviço e a noção de *mercado de consumo*.

O CDC cuida, em síntese, de *situações de vulnerabilidades geradas pelo mercado de consumo*. O critério, portanto, para delimitar quais serviços públicos estão sujeitos à Lei 8.078/1990 é a compreensão do *mercado de consumo*, vale dizer, de atividades *econômicas* próprias do ciclo de produção e circulação dos produtos ou de fornecimento de serviços. (BENJAMIN, MARQUES, BESSA; 2013, p. 227)

Desse modo, não há como concordar com a ilação *supra*. A uma, porque o Código busca tutelar o interesse do vulnerável, seja na relação de consumo *stricto sensu*, seja na relação administrativa, do usuário, que está, outrossim, em situação de vulnerabilidade. Sobeja notório que a essencialidade de certos serviços, ditos *uti universi*, sem conotação econômica imediata, tal como a gestão tributária, corroboram a hipótese de vulnerabilidade de seus usuários.

Em verdade, o serviço de gestão ou administração tributária, por ser de monopólio estatal, insubstituível e impreterível para várias situações da vida, torna-se, em certas circunstâncias, mais essencial que os de caráter econômico. Estes, com algum esforço, podem, por vezes, ser substituídos<sup>32</sup>.

Portanto, não há qualquer orientação na *mens legis* para restringir a aplicação aos serviços *uti singuli*, envolvendo necessariamente atividade econômica. E, no mais, utilizar o art. 3º do Código para tanto é olvidar que o art. 22 apenas equipara o Estado a fornecedor, e a relação administrativa a relação de consumo, pois, em essência, não podem ser confundidos.

<sup>31</sup>Priorizou-se a pesquisa nas bases de dado de acesso livre e restrito que mantém a UFSC: <<http://www.bu.ufsc.br/consultasAcessos/SABERBasesAcessoRestrito.html>>, último acesso em 10.11.2014. Além desse, foram realizadas pesquisas nas Bibliotecas do TJSC e MPSC.

<sup>32</sup> A distinção entre serviços públicos e exploração da atividade econômica é bastante claro, pois enquanto o objetivo de um é a satisfação da coletividade em primeiro plano, o outro é a busca do lucro e louros individuais, apenas indiretamente podendo gerar frutos sociais. Contudo, a respeito do exercício da atividade do Poder de Polícia, não tem o condão de afastar a norma consumerista na hipótese desta última. Isso porque a doutrina os distingue apenas pelo fato de que um enseja a fruição de comodidades, ao passo que outro pode levar a limitações ou restrições. Ora, novamente deve-se dizer que, a par de outra utilidade que vier a ter a classificação, não se pode entender que serviço prestado pelo Estado, em prol da sociedade, deva gerar apenas comodidade a seu destinatário, uma vez que o fim último é o bem da coletividade. O que pode levar, sim, a restrições individuais, sem que se desnature o caráter público, mas, ao contrário, com isso se confirma sua finalidade transindividual (MELLO, 2012, p. 700).

Com efeito, tal raciocínio entra em contradição até com a admissibilidade da remuneração indireta do serviço:

Este critério é utilizado, por exemplo, para afastar do conceito da relação de consumo, os serviços públicos *uti universi*, cujo custeio se dá indiretamente mediante atividade de tributação do Estado (tais como os serviços de saúde e educação públicos).

Por outro lado, o critério da remuneração econômica, a que o CDC faz referência no art. 3º, §2º, ao definir o conceito de serviço, não exige que se considere como tal, apenas a contraprestação pecuniária direta, representada pelo pagamento do preço do produto ou do valor do serviço pelo consumidor. A rigor, por remuneração econômica deve se entender, de modo genérico, a *vantagem econômica imediata ou futura, obtida pelo fornecedor em razão da relação estabelecida com o consumidor*. (MIRAGEM, 2012, p. 158)

Nessa toada, na relação tributária formal é muito fácil perceber que, indiretamente, apenas se instaura para a cobrança de valores, ou seja, o objetivo final é uma vantagem econômica ao Estado. Assim, ainda que analisada sob o aspecto econômico, não escapa à aplicação da norma consumerista o serviço de gestão tributária, posto ter, por finalidade última, uma prestação pecuniária específica e divisível do contribuinte, embora não remunere diretamente o serviço de cobrança.

Sem embargo, o fato de esta remuneração ser indireta não poderia ser óbice para tal doutrina. Isso porque, como se vê, quando a remuneração é indireta no mercado de consumo, não se afasta a regra consumerista<sup>33</sup>:

O reconhecimento da remuneração indireta em uma relação de consumo parte do pressuposto de que toda a atuação do fornecedor no mercado de consumo tem por objetivo a obtenção de vantagem econômica. O que difere é o modo como esta vantagem será obtida e a que tempo. O aparecimento e desenvolvimento das técnicas de *marketing* fazem surgir, a cada momento, novas formas de conquista de consumidores, bem como sua fidelidade aos produtos ou serviços de uma determinada marca ou fornecedor. E dentre as estratégias mais conhecidas está a do oferecimento de brindes, amostras ou quaisquer outras vantagens pelos fornecedores, as quais, ainda que sejam oferecidas na relação imediata, sob a característica da gratuidade, são custeadas economicamente pelo fornecedor em vista da vantagem futura, de novos contratos – neste caso, onerosos – a serem celebrados pelos mesmos consumidores agraciados ou que sejam influenciados positivamente por estas ações de *marketing*. (MIRAGEM, 2012, p. 159)

Dito isso, ainda vale comentar, os serviços notariais e registrais (cuja remuneração é consistente num tributo, da espécie taxa) são admitidos no conceito restritivo dado ao serviço público constante do art. 22 da lei consumerista. Ocorre que assim o é, unicamente porque o notário ou registrador seria delegatário do Poder Público, e o serviço seria

<sup>33</sup>Apesar de bem traçado o debate doutrinário, a jurisprudência não vislumbra aplicação do CDC na relação entre administrado e Poder Público, por ser relação sob regime de direito público. Percebe-se, porém, que, para tal ilação, observa-se tão só o aspecto material da relação tributária. Neste sentido:

“Os referidos acórdãos dão conta da ilegitimidade do Ministério Público para propor ação civil pública com o objetivo de discutir matéria tributária, especialmente para impugnar cobranças, porquanto inexistente relação de consumo, se exigíveis prestações pecuniárias compulsórias que ensejem a relação jurídica *ex-lege* que se forma entre fisco e contribuinte” (EDcl no AgRg no AI nº 382.298-2, Rel. Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma, julgado em 27/02/2007)

remunerado diretamente (o valor cobrado, no caso, compõe os subsídios do prestador e é individualizado pelo serviço prestado).

Mal comparando, ainda nessa linha de pensar, o serviço de gestão tributária, ou qualquer outro de caráter burocrático ou sem conotação econômica, mas essencial e prestado pelo Estado, seria remunerado indiretamente, pelos impostos em geral. De conseguinte, seria *uti universi*, pelo que restaria excluído da norma protetiva:

Dentre os argumentos que sustentam a aplicação da legislação protetiva do consumidor aos serviços notariais e de registro pode ser considerado consumidor, a teor da definição do art. 2º do CDC, quanto os tabeliães e registradores, uma vez remunerados pela atividade que prestam ao particular, e mensuráveis singularmente (*uti singuli*), podem, deste modo, ser considerados fornecedores.

[...] Por outro lado, o argumento contrário à aplicação do CDC diz respeito ao fato de que se tratam os serviços notariais e de registro espécies de serviços públicos impróprios, embora prestados em caráter privado, conforme preconiza o art. 236, da Constituição, não se caracterizando, portanto, sua prestação no mercado de consumo. E ainda que se preveja seu exercício em caráter privado, a atividade pressupõe o exercício de uma função pública, que não se desnatura em razão de ser o serviço prestado pelo particular, pro delegação. (MIRAGEM, 2012, p. 157)

Com efeito, a preocupação doutrinária resta em saber se o serviço público é singularmente usufruído, mediante contraprestação direta e específica, sem que quaisquer desses requisitos estejam previstos em lei. A concepção restritiva, ainda que sob o ângulo positivista clássico, portanto, não se justifica.

Igualmente, descabe concentrar-se no objeto da relação jurídica, qual seja, o bem ou serviço, como se as demais disposições do CDC devessem guardar estrita relação com os conceitos iniciais de consumidor e fornecedor, a fim de restringir a aplicação às relações travadas no mercado de consumo.

Fosse assim, o art. 17, que equipara as vítimas de evento danoso a consumidores, somente teria aplicação se se tratasse de consumidores potenciais, isso demonstrado de forma cabal. Ou seja, sem vínculo contratual, sem caracterização do consumidor, a equiparação, pela lógica aqui criticada, não teria lastro numa relação em mercado de consumo.

De igual forma, o art. 29 equipara os sujeitos expostos à propaganda a consumidores. Como poderia o sujeito ser assim equiparado se nunca teve a intenção de manter qualquer relação com o fornecedor, adquirindo seus produtos e serviços? Nesse caso, por isso, afere-se a intenção de salvaguardar os cidadãos em geral das empreitadas invasivas de alguns agentes econômicos, mitigando a grande sujeição gerada pelas práticas abusivas, dado que o direito comum clássico não mune os lesados de instrumentos suficientemente eficazes para fazer cessá-las.

Dessa feita, não se vê qualquer óbice na aplicação da lei consumerista aos serviços públicos de caráter administrativo, que levam, de fato, o usuário a situações de intensa sujeição. Como restou assente, o Estado pode praticar abusos, especialmente por deter grande poder, político e jurídico, e não há qualquer lesão ao interesse público pela incidência de leis protetivas, vez que o fim último é a preservação da ordem jurídica, e não o máximo aproveitamento de interesses estatais.

Assim, o serviço de gestão tributária seria mais um deles, em que o usuário pode se sentir lesado pelas exigências e gravames ilegais ou desarrazoados que vierem a ser impostos pelo Fisco. Sobretudo em face da isonomia material, que deve colmatar qualquer relação jurídica, estando a tributária, porém, carente de discriminações positivas.

A equiparação, portanto, realizada no art. 22 do CDC, deve ser entendida em sentido amplo, abarcando as relações jurídicas administrativas em que haja sujeito vulnerável a socorrer-se da norma protetiva. A aplicação, inobstante, deve ser sempre balizada de modo a não infringir outras regras e princípios de natureza material, que coincidem na relação jurídica visada.

De tal sorte, em razão do diálogo das fontes, da abertura material do art. 22, implicando Estado e serviços públicos sob incidência da lei consumerista, conclui-se que é possível, por equiparação, a incidência de normas desta natureza na relação tributária.

Visto isso, a finalidade do trabalho, em que pesem suas insuperáveis limitações, é alcançada ao tempo em que os fundamentos para a concepção do contribuinte-consumidor (como pode ser apelidado o contribuinte que se vale das normas do consumidor), com máximo respeito ao entendimento contrário, sejam estabelecidos. Para ilustrar situações da teoria proposta, em derradeiro, seguem dois breves exemplos.

Assim, recentemente, ao analisar um flagrante abuso de exigência (extralegal) tributária, o Tribunal Regional da 1ª Região<sup>34</sup> declarou que bastava, para comprovar a despesa médica, deduzindo-a da base de cálculo do IRPF, a apresentação de recibo idôneo. Sustentava a Fazenda Nacional que era preciso, quando houvesse “motivado questionamento da autoridade fiscal”, a comprovação da prestação do serviço e do pagamento respectivo.

Ora, trata-se de nítida restrição abusiva do direito ao abatimento, que vem previsto em lei. O Fisco não pode pensar que está fazendo um favor ao contribuinte, devendo este se esforçar mais para provar a dedução, do que o Fisco para provar a sonegação.

---

<sup>34</sup> Autos nº 0038067-78.2014.4.01.0000/TRF1

Nesse sentido, impera o princípio basilar da boa-fé objetiva, que está implícito e inculcado em todas as relações jurídicas<sup>35</sup>. Como é visível, aqui o contribuinte é vulnerável, pois, em função de sua pouca preparação técnica para anteder às exigências fiscais, tem sua declaração glosada, sofrendo a incidência de multa e juros sobre o valor tributário suplementar. Pode-se dizer, um caso clássico de abusividade em matéria tributária (art. 6º, IV; art. 51, IV do CDC).

A partir da processualização desta lide, ainda, o contribuinte poderia se valer da inversão do ônus da prova (art. 6º, VIII, do CDC). Sabendo-se que o ato administrativo goza de imperatividade, ao contribuinte cabe se sujeitar a seus efeitos, de imediato, podendo impugná-lo ato contínuo, desconstituindo sua presunção de legalidade.

Ocorre que, em casos como esse, de nítido abuso de poder fiscalizatório, bem como a vulnerabilidade técnica marcante, o magistrado, reconhecendo a incidência da norma consumerista, poderia inverter o ônus probatório. Não haveria blindagem do contribuinte, mas, sim, à Fazenda Nacional incumbiria o ônus de concretizar o receio de fraude, que antes foi alegado ao vento, pretextando a atuação.

Outra situação que pode ser hipoteticamente criada envolve os casos de jurisprudência pacífica, com repercussão geral ou de força vinculante, porém ignoradas pelo Fisco. Basta mencionar, para tanto, a recente declaração incidental de inconstitucionalidade da inclusão ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS (RE nº 240.785), aguardada por tantos contribuintes, e que alterará os rumos de diversos processos ainda em andamento ou sobrestados.

Ao utilizar de manobras jurídicas para afastar o entendimento consolidado, para não acatar a decisão judicial, incorreria o Fisco em cobrança abusiva (art. 42 do CDC). Exemplificativamente, pense-se sobre o constrangimento de uma microempresa que fosse atuada por descontar o ICMS de seu faturamento, para fins de apuração do SIMPLES NACIONAL.

Poderia ser aventado o argumento de que a PIS e COFINS são tributos distintos, não se podendo equiparar com tratamento dispensado aos demais, antes de decisão judicial específica. Ora, mas a amplitude do conceito de receita ou faturamento, abarcando ou não o valor do ICMS destacado na nota, tem de ser igual para qualquer apuração tributária, vez que o instituto contábil é o mesmo, ressalvadas as exceções da legislação específica.

---

<sup>35</sup>Tal cláusula geral está contida no art. 12 Código de Defesa e Deveres do Contribuinte do Estado de SC. Bem como vinha prevista no art. 12 do PLC nº 646/99.

Posto isso, verifica-se que há ampla aplicabilidade da teoria ora defendida na relação tributária, visto que as cláusulas gerais em proteção do vulnerável, quais sejam, a vedação à abusividade, cobrança vexatória ou manifestamente indevida, onerosidade excessiva não se vislumbram apenas nas relações de direito privado, mas também nas de natureza pública.

A sua aceitação, porém, imprescinde de mudança na interpretação restritiva dispensada às relações de direito público, especialmente de natureza tributária, no que respeita à aplicação do CDC, nos moldes antes definidos. Para tanto, urge reconhecer as particularidades da relação tributária formal, compreender o interesse público como um objetivo constitucional e conceber a norma do consumidor, diante da abertura material antes referida, como norma geral do vulnerável, esteja o sujeito numa relação pública ou privada.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir de profícua classificação doutrinária, foi possível identificar, no Capítulo 1, duas facetas da relação tributária, a formal e a material. Por certo que complementares, mas com alguma autonomia para o fim de determinar feixe de normas específico a cada qual.

Assim, restou claro, a par de divergências na doutrina, que a relação formal consubstancia o exercício de tributação enquanto atividade estatal, isto é, submetida a todos os princípios de direito público que norteiam a conduta estatal. Por isso, perfaz uma relação administrativa, cujo fim tem a peculiaridade de ser a exação, de modo que, salvo real incompatibilidade, não há razão para afastá-la da incidência de normas que tutelam outras relações administrativas.

Nota-se, com isso, que, apesar de não haver uma lei protetiva específica em direito tributário, há norma protetiva que alberga, por equiparação, relações administrativas. Daí a importância de bem definir em que aspectos da relação tributária tal norma seria recepcionada.

Porém, há também pensamento doutrinário expressivo no sentido de se interpretar as relações de regime público à luz do chamado “princípio” da supremacia do interesse público. Vale dizer, um de seus corolários seria a prevalência do interesse estatal (confundindo-o com o público), quer em caso de dúvida exegética, quer para ampliar (injuridicamente) os direitos do ente público.

Diante disso, imprescindível que, no Capítulo 2, fosse destrinchada a noção de interesse público, a fim de investigar se seu conteúdo realmente autoriza a ilação *supra*, bem como para atestar sua juridicidade.

Sucedo, porém, que o interesse estatal não se identifica plenamente com o interesse público. Este se divide em primário e secundário, e somente neste último é que estaria albergado o interesse estatal típico (à razão de que, indiretamente, teria sempre em mira sua finalidade última de satisfazer o interesse genuíno público).

Assim, a própria juridicidade do interesse público, erigido a princípio norteador do direito público, é posta em cheque, não podendo justificar medidas desapoiadas na ordem

jurídica<sup>36</sup>. E, ainda, partindo dessa premissa, não haveria óbice para a incidência de normas protetivas em favor do administrado, para os presentes fins, revestido de contribuinte.

É que, tal como definido no Capítulo 3, não haveria de se estabelecer, *a priori*, interpretação favorável ao sujeito passivo ou ativo da relação jurídica. Em verdade, foram momentos históricos superados que atribuíam posições apriorísticas na hermenêutica tributária.

Nessa medida, haveria espaço para as tais normas protetivas, em matéria tributária, sobretudo com fundamento na isonomia material. Vislumbram-se, por isso, contribuintes com capacidade de atendimento às exigências fiscais muito diversas, e tal desigualdade fática é inequivocamente ignorada pela legislação vigente.

Resgatam-se, nesse contexto, os Códigos de Defesa do Contribuinte no âmbito dos Estados-membro, que, por um lado, cumprem um papel importante, amparando o contribuinte com instrumentos contra o excesso fiscal. Por outro, todavia, ainda se concentram mais no aspecto material da relação tributária, e não atendem, de forma particular, ao reclamo constitucional para a determinação de fatores de *discrímen* em tal relação.

De fato, o Código de Defesa do Consumidor é a norma infraconstitucional que, por excelência, se funda nos ditames da isonomia material para suprir desigualdades fáticas conhecidas na relação jurídica. Contudo, primeiramente, tem por objetivo as relações consumeristas propriamente ditas, travadas entre fornecedores e consumidores, visando à prestação de bens ou serviços inseridos no mercado.

Não obstante, em seu bojo, consta o art. 22, que é legítima abertura material, para também fazer incidir os ditames da norma às relações de direito público. Ali são reconhecidos os fornecedores pessoas jurídicas de direito público, quando da prestação de serviços públicos (*lato sensu*). Ora, está-se, portanto, diante de uma relação administrativa, sujeita à lei consumerista.

A despeito de a doutrina majoritária restringir a aplicação apenas aos serviços públicos específicos e divisíveis, denota-se que a *mens legis* é proteger a vulnerabilidade do sujeito na relação jurídica. Não adstringindo às relações privadas, travadas no mercado de

---

<sup>36</sup>“O Princípio da Subsidiariedade, a nosso ver, bem corroborar o que foi dito acima, pois que, se é verificado no ordenamento constitucional que há todo um arcabouço no sentido da descentralização do poder, da ramificação ou pulverização das atividades tendentes à consecução dos objetivos constitucionais, ainda que não totalmente concretizado, é inconcebível cogitar um interesse público concreto *prima facie*, merecedor de uma prevalência apriorística e indistinta sobre qualquer outro interesse em jogo.” (TAVARES, 2012, p.82)

consumo, pois queda bastante evidente que o art. 22 equipara a relação administrativa (com ou sem conteúdo econômico imediato) àquela de consumo.

Reconhece, por via indireta, a vulnerabilidade subjacente em ambas as relações. E se não fosse assim, haveria de se considerar tal dispositivo como letra morta, pois o próprio art. 3º da lei consumerista já admite a pessoa jurídica de direito público como típico fornecedor no mercado de consumo.

Afinal, não se quer suprimir as legítimas prerrogativas do Estado<sup>37</sup>, mas simplesmente limitar a discricionariedade conferida ao Fisco. Como se disse, o lançamento é atividade vinculada, porém a fiscalização, muito em virtude do permissivo art. 194 e seguintes do CTN, comporta bastante decisões unilaterais da Fazenda Pública, inclusive pela edição de normas infralegais, ensejando o abuso de poder<sup>38</sup>.

Até poderia se pensar dispensável a norma com esse viés protetivo, tendo em vista que o próprio juízo de proporcionalidade na exegese hoje afasta algumas medidas fiscais abusivas. No entanto, tanto pela cultura romanística, que exige a norma expressa para a atuação judiciária, como pela característica do ato fiscal (imperatividade, presunção de legitimidade...), há necessidade de instrumentos coibitivos, que também dissuadam a reiteração das práticas, inclusive para que o Fisco evite a lide.

Vale dizer, o setor público é o maior litigante nacional, com 51% das demandas no plano nacional. O maior litigante é o INSS (22,33%), seguido da CEF (8,50%), Fazenda Nacional (7,45%) e União (6,97%). Ou seja, as quatro entidades mais litigantes integram a Administração Pública (DEPARTAMENTO DE PESQUISAS JUDICIÁRIAS - CNJ).

Paradoxalmente, é um gasto à Administração, que, contudo, força o ingresso judicial para a resolução dos conflitos. As medidas alternativas, como a transação, foram rapidamente indicadas neste trabalho, e também exercem papel fundamental para a melhoria dos serviços relacionados à gestão tributária.

Portanto, exsurge urgente a recepção de princípios gerais, sobretudo em defesa da boa-fé objetiva e vedação à abusividade, em tornos dos quais é exercida a tutela consumerista, também, como visto, aplicável em matéria fiscal. Nesse caminhar, a própria presunção de

---

<sup>37</sup>Muito embora algumas não mais se justifiquem no atual estágio da ordem jurídica, como os prazos em dobro para recorrer e quádruplo para contestar, a inoponibilidade de revelia, entre outras.

<sup>38</sup>Não se renega a importância do Estado; não se rejeita a imprescindibilidade da arrecadação de recursos da sociedade; mas também não se admite que o Estado seja de tal forma superior que, para se conseguir aquela arrecadação, atropelem-se agentes sociais ou interesses que, no caso concreto, tenham capacidade de em maior medida e de maneira mais próxima contribuir para o alcance da pacificação social. (TAVARES, 2012, pp. 134-135)

legitimidade do ato pode ser mitigada em face da boa-fé, ou também quando outras normas jurídicas conferem valor probatório *per si* ao documento apresentado pelo contribuinte, tal como prevê o art. 379 do CPC<sup>39</sup>.

Enfim, restou clara a intenção de temperar a relação tributária em que se situe o sujeito vulnerável, com os necessários contrapesos da lei consumerista. Tratando-se de genuína norma geral do vulnerável, ainda poderia ser editada lei protetiva específica do contribuinte, não se excluindo a sua aplicação, sempre de forma subsidiária. Por isso, o que não se pode é deixar à deriva o sujeito de direitos, merecedor do tratamento diferenciado, em função de interpretação restritiva – de resto, orientada pela “supremacia do interesse fazendário”.

---

<sup>39</sup>Para evitar as presunções infundadas contra o contribuinte, providencial o art. 35 da lei complementar catarinense nº 313/2005: Art. 35. A utilização de técnicas presuntivas e o arbitramento de bens, valores, operações e prestações serão precedidos de intimação ao sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar os esclarecimentos e provas que julgar necessários, os quais serão anexados ao processo administrativo, no caso de reclamação contra a Notificação Fiscal neles fulcrada.  
Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às presunções estabelecidas em lei.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO DA SILVA, José. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 2010

AMARAL, Antônio Carlos Cintra. **Distinção entre usuário de serviço público e consumidor**. In Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico. Salvador: n. 6, maio-jul 2006

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2012

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2013

ÁVILA, Humberto. **Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance**. In Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico. Salvador: n.12, nov - jan 2008

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988. Sítio eletrônico <planalto.gov.br>

\_\_\_\_\_. IN RFB nº 1.171, de 7 de julho de 2011. Procedimentos para o arrolamento de bens e direitos e propositura de medida cautelar fiscal. Legislação federal. Sítio eletrônico <receita.fazenda.gov.br>

\_\_\_\_\_. IN RFB nº 811 de 8 de fevereiro de 2008. Procedimentos para o arrolamento de bens e direitos e propositura de medida cautelar fiscal. Legislação federal. Sítio eletrônico <receita.fazenda.gov.br>

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001. Sigilo das operações de instituições financeiras. Legislação federal. Sítio eletrônico <planalto.gov.br>

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. ISS. Legislação federal. Sítio eletrônico <planalto.gov.br>

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Novo Código Civil. Legislação Federal. Sítio eletrônico <planalto.gov.br>

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. CADIN. Legislação federal. Sítio eletrônico <planalto.gov.br>

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Legislação Federal. Sítio eletrônico <planalto.gov.br>

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Novo Código de Processo Civil. Legislação Federal. Sítio eletrônico <planalto.gov.br>

\_\_\_\_\_. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Lei de Execução Fiscal. Legislação federal. Sítio eletrônico <planalto.gov.br>

\_\_\_\_\_. Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985. Lei de Ação Civil Pública. Legislação federal. Sítio eletrônico <planalto.gov.br>

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Código de Defesa do Consumidor. Legislação Federal. Sítio eletrônico <planalto.gov.br>

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Crimes contra a Ordem Tributária. Legislação federal. Sítio eletrônico <planalto.gov.br>

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.437, de 30 de junho de 1992. Medidas Cautelares contra o Poder Público. Legislação federal. Sítio eletrônico <planalto.gov.br>

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Normas de Licitação e Contratos da Administração Pública. Legislação federal. Sítio eletrônico <planalto.gov.br>

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. Concessão e permissão de serviços públicos. Legislação federal. Sítio eletrônico <planalto.gov.br>

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.494, de 10 de setembro de 1997. Tutela antecipada contra a Fazenda Pública. Legislação federal. Sítio eletrônico <planalto.gov.br>

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária. Legislação federal. Sítio eletrônico <planalto.gov.br>

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis. Legislação federal. Sítio eletrônico <planalto.gov.br>

\_\_\_\_\_. STF. AGRG no RE nº 248191, Rel. Min. Carlos Velloso. Segunda Turma, julgado em 01/10/2002

\_\_\_\_\_. STF. EDCL no AGRG no AI Nº 382.298-2, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 27/02/2007

- \_\_\_\_\_. STF. RE nº 240.785, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, julgado em 08/10/2014
- \_\_\_\_\_. STF. RE nº 248191, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 01/10/2002
- \_\_\_\_\_. STF. RE nº 565.160/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, julgado em 10/11/2007
- \_\_\_\_\_. STF. RE nº 593.068/SC, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, julgado em 07/05/2009
- \_\_\_\_\_. STJ. AGRG na SLS nº 19012014/0156033-9/DF, Rel. Min. Felix Fischer, Corte Especial, julgado em 20/08/2014
- \_\_\_\_\_. STJ. AGRG no AG nº 955.686, Rel. Min. Teori Albino Zavascki. Primeira Turma, julgado em 18/03/2008
- \_\_\_\_\_. STJ. AGRG no ARESP Nº 468.064/RS, Rel. Min. Og Fernandes, Primeira Turma, julgado em 7/4/2014
- \_\_\_\_\_. STJ. AGRG no RESP nº 10752032008/0159126-5/SP, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 04/05/2010
- \_\_\_\_\_. STJ. RESP nº 841.173/PB, Rel. Min. Luiz fux, Primeira Turma, julgado em 18/09/2007
- \_\_\_\_\_. Súmula STF. Sítio eletrônico <stj.jus.br>
- \_\_\_\_\_. Súmula STJ. Sítio eletrônico <stf.jus.br>
- \_\_\_\_\_. TRF1. AC nº 0010356-10.2005.4.01.3300, Rel. Juiz Federal Miguel Ângelo de Alvarenga Lopes, Sexta Turma Suplementar, julgado em 26/08/2013
- \_\_\_\_\_. TRF2. Processo nº 0000113-91.2014.4.02.5101. Primeira instância. Subseção Judiciária do Rio de Janeiro
- \_\_\_\_\_. TRF4. INAMS nº 95.04.44243-9/SC, Rel. Nylson Paim de Abreu, Plenário, julgado em 26/11/1997
- CALAMANDREI, Piero. **Eles, os juízes, vistos por um advogado**. Trad. Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 2000
- CALIENDO, Paulo. **Interpretação tributária: in dubio contra sacrificium**. In Revista do Programa de Pós Graduação da UFC. Ceará: v.33.1, jan-jun 2013

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Projeto de Lei 646/99 <[http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p\\_cod\\_mate=42572](http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=42572)>, último acesso em 24/11/2014

CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda** (perfil constitucional e temas específicos). São Paulo: Malheiros, 2012

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2007

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998

CATARINO, João Ricardo. **A arbitragem e os direitos dos contribuintes no procedimento fiscal**. *In* Fiscalidade, TOC 117, dez 2009

CATARINO, João Ricardo; FILLIPO, Luciano. **Arbitragem no direito tributário: Um estudo comparado sobre sua admissibilidade e limites em Portugal e no Brasil**. *In* Revista de Finanças Públicas. Lisboa: ano 5, n. 2, verão 2012

CAVALCANTI, Raquel. **Análise crítica da invocação do interesse público como fundamento para relativização de direitos e garantias do contribuinte**. Dissertação (Mestrado). Universidade Federal do Ceará. Fortaleza: agosto 2006

CNJ. Departamento de Pesquisas Judiciárias. 100 maiores litigantes, publicado em março de 2011.

FRANÇA. Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, aprovada em 26 de agosto de 1789. Sítio eletrônico <[pt.wikipedia.org](http://pt.wikipedia.org)>

GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. São Paulo: Malheiros, 2008

INGLATERRA. Magna Charta Inglesa, editada em 10 de junho de 1215. Sítio eletrônico <[pt.wikipedia.org](http://pt.wikipedia.org)>

LEITE, Harrison Ferreira. **Lançamento tributário – uma análise do conceito legal**. *In* Revista jurídica da Universidade de Franca. Franca: ano 7, n. 13, 2º sem., 2004.

LEITE, Jaime Luiz. **O Estatuto do contribuinte: uma necessidade face as exigências do Fisco**. Dissertação (Mestrado). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

LIMA, Edcarlos Alves. **Lançamento tributário: declara ou constitui o crédito tributário? Ato ou procedimento administrativo**. *In* Revista de Estudos Tributários. Porto Alegre: Síntese, ano XV, n. 89, jan-fev 2013

- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS MACHADO, Raquel Cavalcanti. **Lançamento por homologação, alterações na apuração feita pelo contribuinte e direito de defesa.** In Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: n. 116, maio 2005
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Malheiros, 2012
- MARQUES, Claudia Lima; BENJAMIN, Antonio Herman; BESSA, Leonardo Roscoe. **Manual de direito do consumidor.** São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2013
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro.** Atual. por Eurico de Andrade Azevedo, Delcio Balestero Aleixo e Jose Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 1995
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo.** São Paulo: Malheiros, 2012
- MINAS GERAIS. Lei nº 13.515, de 7 de abril de 2000. Código de Defesa do Contribuinte no Estado de Minas Gerais. Legislação estadual. Sítio eletrônico <fazenda.mg.gov.br>
- MIRAGEM, Bruno. **Curso de direito do consumidor.** São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2012
- PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014
- PILATI, José Isaac. **Propriedade e função social na pós-modernidade.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013
- RIO DE JANEIRO. TJRJ. AP nº 00013792420098190044, Rel. Des. Elton Martinez Carvalho Leme, Décima Sétima Câmara Cível, julgado em 22/10/2014
- RIO GRANDE DO SUL. TJRS. AI nº 70046142980, Rel. Maria Isabel de Azevedo Souza, Monocrática, julgado em 15/11/2011
- ROCHA, Melina de Souza. **La crise de la fiscalité au Brésil (1988-2010): un changement de paradigme inachevé.** Tese (Doutorado). Université Paris 3 Sorbonne Nouvelle/Universidade Federal de Santa Catarina, 2013
- SANTA CATARINA. Constituição do Estado de Santa Catarina, promulgada em 5 de outubro de 1989. Sítio eletrônico <alesc.sc.gov.br>
- \_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 313, de 22 de dezembro de 2005. Código de Direitos e Deveres do Contribuinte do Estado de Santa Catarina. Legislação estadual. Sítio eletrônico <legislacao.sef.sc.gov.br>

\_\_\_\_\_. TAT. Recurso Ordinário nº GR0211700/009, Rel. Cons. Marcilino J. B. Figueiredo, Primeira Câmara, julgado em 22/03/2002

SÃO PAULO. Lei Complementar nº 939, de 3 de abril de 2003. Código de Direitos, Garantias e Obrigações do Contribuinte no Estado de São Paulo. Legislação estadual. Sítio eletrônico <fazenda.sp.gov.br>

SENADO FEDERAL. Projeto de Lei 2557/2011 <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=524272>>, último acesso em 24/11/2014

SILVA, Clóvis do Couto. **A obrigação como processo**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006

SÍTIO ELETRÔNICO HUMANITAS. <<http://www.ihu.unisinos.br/entrevistas/513556-orcamento-federal-de-2013-42-vai-para-a-divida-publica-entrevista-especial-com-maria-lucia-fattorelli>>, último acesso em 24/11/2014

SÍTIO ELETRÔNICO JURÔMETRO. <<https://www.jurometro.com.br/>>, último acesso em 24/11/2014

TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. **A supremacia do interesse público e o direito tributário**. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2012

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2011

\_\_\_\_\_. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009

XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1997