

JAIME LUIZ LEITE

O ESTATUTO DO CONTRIBUINTE

Uma Necessidade Face as Exigências do Fisco

Dissertação apresentada como requisito à obtenção do título de Mestre, no Curso de Mestrado em Direito para avaliação do mestrado, promovido pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC
Orientador: Prof. Dr. Ubaldo César Balthazar

FLORIANÓPOLIS
2001

TERMO DE APROVAÇÃO

JAIME LUIZ LEITE

O ESTATUTO DO CONTRIBUINTE
Uma Necessidade Face às Exigências do Fisco

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC pela banca examinadora:

Orientador: Prof. Ubaldo César Balthazar
Prof. Índio José Zafarise
Prof. Pimentel

Florianópolis, de de 2001

A minha amada **esposa** pelos vários finais de semana que sentiu minha ausência e, com sua paciência peculiar, soube compreender e aceitar a feitura deste trabalho.
Ao meu **orientador** que mesmo com suas várias atividades e tempo exíguo, conseguiu, com grande esmero dedicar-se à orientação e revisão do presente.

SUMÁRIO

RESUMO.....	VI
RESUMEN	VII
INTRODUÇÃO	1
1 A DEFESA DO CONTRIBUINTE.....	3
1.1 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	3
1.2 CONCEITOS JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS E O ART. 110 DO CTN.....	18
1.2.1 Conceito de Conceito	18
1.2.2 Conceitos Indeterminados.....	23
1.2.3 Conceitos Jurídicos Tributários	27
1.3 INSTRUMENTOS LEGAIS NA DEFESA DO CONTRIBUINTE.....	35
1.3.1 Instrumentos Legais Processuais	37
1.3.2 Mandado de Injunção.....	39
1.3.3 Repetição de Indébito.....	42
1.3.4 Ação Declaratória	45
1.3.5 Ação Anulatória de Débito Fiscal.....	46
2 AS ARBITRARIEDADES DO FISCO	48
2.1 PRINCIPAIS EQUÍVOCOS.....	48
2.2 AS LEGISLAÇÕES INCONSTITUCIONAIS	56
2.3 O EXCESSO DE LEGISLAÇÕES	76
3 ESTATUTO DO CONTRIBUINTE.....	82
3.1 ASPECTOS RELEVANTES	82
3.2 ANÁLISE DO PROJETO 646/99 - CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE.....	84
3.2.1 Pontos Positivos do Projeto.....	84
3.2.2 Pontos Negativos do Projeto 646/99.....	91
3.3 NECESSÁRIA HARMONIA ENTRE FISCO E CONTRIBUINTE	106

4	CONSIDERAÇÕES FINAIS	116
	SIGLAS	121
	REFERÊNCIAS	122
	ANEXO.....	128
	PROJETO DE LEI DO SENADO Nº 646, DE 1999-COMPLEMENTAR.....	129

RESUMO

Diante de um Fisco cada vez mais voraz faz-se necessária à busca de normas que venham ao encontro da defesa do contribuinte. Existem diversos princípios constitucionais que albergam esta defesa, capazes de protegerem os direitos do contribuinte. Sistematizados, eles formam verdadeira “barreira contra os ataques” do Fisco. Outro aspecto que se deve ter conhecimento é o dos conceitos jurídicos tributários, pois não raro são as vezes em que o Fisco tenta alterar estes conceitos com a finalidade de alargar a hipótese de incidência. Por isso a importância de elencar os instrumentos legais para que o contribuinte possa se defender dos abusos cometidos pelo Fisco. As arbitrariedades cometidas pelo Fisco tornaram-se rotina e elencar os principais equívocos é um exercício que facilita o contribuinte em sua defesa, buscando a melhor forma de remediá-la. As normas legais utilizadas no incremento da arrecadação tributária, por diversas vezes, tornam-se inconstitucionais. Mesmo o contribuinte mais esmerado no cumprimento da ordem tributária está à mercê da ilegalidade, diante do emaranhado jurídico tributário provocado pelo excessivo número de legislações sobre a matéria. Com isso a segurança jurídico-tributária fica comprometida, deixando o contribuinte envolto num mar de incertezas quanto ao procedimento mais acertado. Uma normatização que pudesse reunir os elementos de defesa do contribuinte contra os abusos do fisco, aproximaria a Constituição ao operador do direito e dos servidores do Fisco, equilibrando a relação de ambos. Este equilíbrio coibiria os abusos do Fisco que detém instrumentos ágeis a exigência de cumprimentos legais tributários, principalmente no que tange as Medidas Provisórias, que de provisórias só têm o título. A existência de um projeto de lei designado “Código de Defesa do Contribuinte” é um avanço em direção à consolidação da proteção dos direitos do Contribuinte, mas numa análise mais apurada deste projeto, apesar de vários aspectos positivos estarem contemplados, muitos pontos são obscuros e algumas normas fundamentais à defesa do contribuinte foram excluídos. O que se faz necessário atualmente é buscar de uma harmonia nas relações entre Fisco e Contribuinte, para equilibrar as relações entre administrador e administrado, conscientizando as partes para a necessidade do Estado e para que se possa atingir a tão almejada JUSTIÇA FISCAL.

RESUMEN

Delante de un Fisco cada vez más voraz, se hace necesaria la búsqueda de normas que vayan al encuentro de la defensa del contribuyente. Existen diversos principios constitucionales que albergan esta defensa, capaces de proteger los derechos del contribuyente. Sistematizados, ellos forman una verdadera barrera contra los ataques del Fisco. Otros aspectos de que se deben tener conocimiento, son los conceptos jurídicos tributarios, pues no es raro que a veces el Fisco intente alterar estos conceptos con la finalidad de alargar la hipótesis de incidencia. Por eso, la importancia de relacionar los instrumentos legales para que el contribuyente se pueda defender de los abusos cometidos por el Fisco. Las arbitrariedades cometidas por el Fisco se tornaron rutina y relacionar los principales equívocos, es un ejercicio que ayuda al contribuyente en su defensa, buscando la mejor forma de remediarlas. Las normas legales utilizadas en el incremento de la recaudación tributaria, varias veces encuentran obstáculos en las normas legales, contrariándolas, lo que torna esta norma inconstitucional. Así, el contribuyente más esmerado en el cumplimiento de la orden tributaria, está a merced de la ilegalidad, delante de un enmarañado jurídico tributario provocado por el excesivo número de legislaciones sobre la materia. Con ello, la seguridad jurídica tributaria queda comprometida, dejando al contribuyente en un mar de incertezas en cuanto al procedimiento más acertado. Una normatización que pudiera reunir los elementos de defensa del contribuyente contra los abusos del Fisco, aproximaría la Constitución al operador del derecho y de los servidores del Fisco equilibrando la relación de poderes de ambos. Este equilibrio cohibiría los abusos del Fisco que tiene instrumentos ágiles para la existencia de cumplimientos legales tributarios, principalmente en lo que se refiere a las Medidas Provisorias, que de provisoria sólo existe el título. La existencia de un proyecto de ley designado Código de Defensa del Contribuyente, es un avance en dirección a la consolidación de la protección de los derechos del Contribuyente. Más en un análisis más detallado de este proyecto, a pesar de que varios aspectos positivos estarían contemplados, muchos puntos son oscuros y algunas normas fundamentales a la defensa del contribuyente fueron excluidas. Lo que es necesario actualmente es buscar una armonía en las relaciones entre el Fisco y Contribuyente, para equilibrar las relaciones de poder entre administrador y administrado, concientizando las partes para la necesidad del Estado y para que se pueda alcanzar la tan esperada JUSTICIA FISCAL.

INTRODUÇÃO

O ser humano atravessou toda sua existência e conclui que não pode viver isolado. A necessidade da coletividade demanda regras. Estas regras não podem advir de qualquer um, sob pena de todos fazerem valer sua própria regra, o que deixará de ser coletividade e se tornará anarquismo. Assim, confiamos a um parlamento a responsabilidade de ditar as regras e fazer cumpri-las.

O homem então criou o Estado, um ente capaz de reger os destinos das pessoas e reger sua conduta.

Há mais de duzentos anos, Montesquieu desenvolveu uma teoria em que o Estado deveria ser dividido em três poderes: Legislativo, Executivo e Judiciário, o primeiro com a função de criar as normas (leis), o segundo de executar as leis e o terceiro de fazê-las cumprir.

A sociedade então dotou o Estado de poder, para agir em nome de seus comandados e em seu proveito. Mas como compor o Estado e ao mesmo tempo esquivar-se de seus interesses pessoais? Foi diante deste dilema que muitos governantes acabaram usando o Estado para proveito próprio ou para um interesse do Estado que não coadunasse com as necessidades de seus comandados.

O Estado, para seu funcionamento, necessitava de recursos e para tanto, lançou mão da criação de leis para alimentar seu caixa. Ficou criado o tributo, cobrado de todo cidadão que compõe o Estado.

O tributo é algo que retira uma parcela do patrimônio do cidadão designado de contribuinte para cumprir as necessidades do Estado, que por sua vez, preocupa-se com o cidadão em geral.

Por isso mesmo, no dizer de Ivens Gandra o tributo é odioso por natureza, porque é algo que nos é imposto e somos obrigados a contribuir para aquilo que nunca sabemos se vamos desfrutar.

A forma como o Estado tem se comportado na sua política de cobrança de

tributos tem provocado a indignação dos contribuintes, exatamente porque o Fisco, departamento do Estado que promove a arrecadação de tributos, está agindo com excessos, reduzindo os poucos direitos que tem o contribuinte.

O contribuinte se vê diariamente diante da criação de novos regramentos jurídicos que exigem cada vez mais obrigações, seja de prestar informações (obrigação acessória) ou seja diante de novo tributo ou majoração de um já existente (obrigação principal).

Foi neste ambiente, que houve a preocupação de se criar um ordenamento jurídico capaz de defender os direitos do contribuinte e reduzir a área de atrito entre Fisco e Contribuinte.

Primeiramente, analisando os princípios constitucionais tributários que limitam a competência do Estado na instituição e aumento de tributos. Estes princípios são verdadeiras defesas em prol do contribuinte porque restringem a limitação de arrecadação do Estado.

Em seguida, verificando os principais abusos cometidos pelo Fisco e a forma que utilizam para burlar a Constituição e majorar tributos ou mesmo criando novos ao arpejo da lei maior. Esta análise é importante para que possamos entender como pensa e age o Fisco em detrimento aos direitos do contribuinte.

Também são analisados os instrumentos hoje existentes em defesa do contribuinte.

Por fim a análise do projeto de lei 646/98 designado de “Código de Defesa do Contribuinte”, com críticas quanto ao seu conteúdo, verificando pontos incompletos e lacunos.

É importante que o Contribuinte se valha de instrumentos capazes de promoverem a sua defesa e reequilibrem a relação de poder com o Fisco.

Para a conclusão deste estudo utilizou-se do método indutivo para realização das pesquisas.

1 A DEFESA DO CONTRIBUINTE

1.1 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

a) Os Direitos e Garantias Individuais em Matéria Tributária

Os direitos do contribuinte não estão elencados apenas no Capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional, mas deparam-se também, em outros preceitos que versam sobre o tema de modo diverso e até mesmo em disposições genéricas que dizem com tópicos fundamentais da formação do Estado.

O sistema constitucional tributário brasileiro não se esgota nas prescrições do Capítulo I do Título VI (art. 145 a 156) da Lei Maior, e, bem assim, as garantias e direitos individuais não se limitam às disposições do Capítulo I do Título II. Tais subdivisões da Constituição, pelo contrário, se interpenetram, sendo lícito afirmar que os direitos e garantias individuais, em matéria tributária, formam relevante parte do sistema constitucional tributário, concebido como um todo. Ao demais, muitos outros imperativos, inscritos no Texto Básico, se associam aos mencionados, muito embora não estejam quer num, quer noutro.¹

E ainda, o mesmo autor comenta: “Não basta restringir o campo dos direitos e garantias individuais ao plano exclusivo da Constituição, estudando-os juntamente com o sistema tributário, para sentir a dificuldade produzida pelo grande número de fórmulas indiretas e implícitas, que se nascem dos comandos constitucionais.”

b) Os Princípios Constitucionais Tributários e os Direitos e Garantias Individuais

São vários os princípios constitucionais, que entrelaçados formam importante alicerce na defesa dos direitos dos contribuintes.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Estatuto do Contribuinte, Direitos, Garantias Individuais em Matéria Tributária e Limitações Constitucionais nas Relações entre Fisco e Contribuinte**. São Paulo: Vox Legis, 1980. p. 37.

CARVALHO² fórmula um rol de princípios que sintetizam as garantias do contribuinte:

O que se quer é tratar dos princípios constitucionais mais versados, na palpitante realidade do direito positivo em vigor, cientes, porém, de que não só os postulados que trazem alusão direta ao assunto interessam à matéria tributária. Há alguns que nada têm, aparentemente, com o tema, embora se revistam de capitular saliência para as finalidades deste estudo:

- a) princípio da Federação e da República (art. 1º da Constituição);
- b) princípio da igualdade (art. 5 caput, da Constituição);
- c) princípio da legalidade (art. 5 II e 150 I);
- d) princípio da irretroatividade (art. 150 III a);
- e) princípio da universidade da jurisdição (art. 5, XXXVII);
- f) princípio que consagra o direito de ampla defesa e ao devido processo legal, em caso de aplicação de penalidades (art. 5, XXXIV e LV);
- g) princípio que estabelece o direito de propriedade (art. 5 LIV, 170, II);
- h) princípio que prestigia a liberdade de trabalho (art. 7, 170 VIII);
- i) princípio que assegura o direito de petição (art. 5 XXXV);
- j) princípio que afirma o direito de propor anulação judicial de atos de autoridades públicas (art. 5 XXXVII);
- k) princípio da autonomia dos Municípios (art. 29 e 30 da Constituição).

Estes são os principais mandamentos constitucionais da mais alta significação para o entendimento de nossas instituições jurídicas, influenciando, por via de conseqüência, no setor da atividade tributária do Estado. Passemos, agora, à tábua dos princípios constitucionais que falam, mais de perto, à temática da tributação segundo CARVALHO³:

1. princípio da estrita legalidade, ou da tipicidade tributária (arts.5 II, 150 I);
2. princípio da anterioridade (ex-princípio da anualidade art.150 III b)
3. princípio da competência privativa das pessoas políticas de direito constitucional interno (União, Estados e Municípios) para a instituição de impostos (arts. 155 I a III, 156 I a III, 153 I a VII, 154 I da Constituição);
4. princípio da competência comum para decretar taxas e contribuição de melhoria (art. 145 II a III);
5. princípio da equiparação do Distrito Federal e dos Territórios às pessoas políticas, para o efeito da administração e cobrança de tributos criados pela União;
6. princípio da indelegabilidade da competência tributária;
7. princípio da delegabilidade da capacidade tributária ativa;
8. princípio da existência de normas gerais de Direito Tributário para dispor sobre

² Ibid., p. 39.

³ Idem, p. 40.

- conflitos de competência, entre União, Estados e Municípios, assim como para regular limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146 I a III);
9. princípio da exclusividade da União para instruir empréstimos compulsórios (art. 148);
 10. princípio que veda a discriminação tributária, em razão da procedência, destino e localização (arts. 152);
 11. princípio da isonomia recíproca entre as pessoas políticas (art. 150 VI a);
 12. princípio da imunidade recíproca (ontológica) entre as pessoas constitucionais (art. 151 III);
 13. princípio da imunidade dos partidos políticos e das instituições de educação e de assistência social (art. 150 II “c”);
 14. princípio da imunidade do tráfego de pessoas e mercadorias (art. 150 V);
 15. princípio da seletividade e não-cumulatividade do IPI (art. 153, §3º I,II);
 16. princípio da não-cumulatividade do ICM e da uniformidade de suas alíquotas (art. 155 IV § 2º I);
 17. princípio da imunidade do ICM, com relação aos produtos industrializados exportados para o exterior (art. 155 X a);
 18. princípio da territorialidade da tributação;
 19. princípio da vinculabilidade do procedimento de gestão tributária.

Postos os principais princípios Constitucionais e Tributários em prol da defesa do contribuinte, passa-se a esmiuçá-los, adentrando em cada um.

c) O princípio federativo e os direitos e garantias que o cercam

Entre os primeiros princípios Constitucionais encontramos no art. 1º. o Princípio Constitucional que impede a cobrança de um mesmo tributo por duas entidades distintas da Federação.

O princípio republicano vivifica cada artigo da Constituição, irisando-o e fazendo-o portador de sua mensagem de respeito pelo povo e por seus sagrados interesses. E é fundamentalmente no exercício da tributação que a idéia de República deve predominar, para que, contra este mesmo povo, não se cometam injustiças e arbitrariedades. Também no domínio dos tributos devem ser excluídas quaisquer distinções de classe, de casta ou de índole meramente política.⁴

Na mesma esteira:

⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 62.

Atinemos ao princípio federativo. Como ele se prestigia a autonomia recíproca dos Estados, sob a égide da Constituição Entretanto, dessa postura há de salientar a existência de um direito individual dos contribuintes, em termos de não sujeitar-se a exigências fiscais, simultaneamente formalizadas por duas unidades da Federação, por virtude do acontecimento de um único fato jurídico tributário. E é com base em considerações dessa natureza que podemos asseverar que os direitos e garantias individuais, cujas raízes estão solidamente fíncadas no Texto Supremo, se propagam em múltiplos sentidos, aparecem sob aspectos diversificados e assumem proporções dessemelhantes, ao compasso da conjugação de normas que lhes determinam o surgimento.⁵

O próprio princípio federativo é identificado também na leitura do artigo 60 § 4º, inciso I e art. 150, VI, a da Lei maior.

Ainda nos dizeres de CARVALHO:

O princípio federativo, inserido no art. 1º da Constituição, está endereçado, inequivocamente, aos legisladores da União e dos Estados-membros. Contudo, não há como negar que enquanto expresse a autonomia recíproca das unidades federadas, sob o pálio da Lei Fundamental, representará fonte inesgotável de direitos e garantias individuais. A experiência brasileira nesse sentido, aliás, é bem sugestiva. Que de vezes, a União tem invadido as províncias da competência estadual, a pretexto de legislar sobre seus impostos privativos, em claro detrimento dos Estados e, em muitas oportunidades, arranhando o patrimônio jurídico dos próprios contribuintes? Cabe ao sujeito passivo, em ocasiões como essa, insurgir-se contra a exigência federal, sobre fundamento de que não fora respeitada a autonomia das unidades federadas, consagrada no art. 1º da Constituição.⁶

Importa firmar, por enquanto, a infringência de direitos e garantias individuais do contribuinte ou de terceiros, ligados à relação jurídico-tributária, sempre que desrespeitado for o princípio da Federação.

d) Direitos e garantias individuais atrelados ao princípio da igualdade

Até bem pouco tempo, a única idéia doutrinária que se tinha, era a máxima aristotélica a qual consistia a igualdade no tratamento desigual dos desiguais, na medida de suas desigualdades.

⁵ CARRAZZA, Roque Antônio, op. cit., p. 63.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 41.

MELLO⁷ mostra as torturantes dificuldades que podemos encontrar, quando pomos empenho em descobrir o verdadeiro conteúdo desse princípio e oferece critérios para que se possa aferir diferenças legais que se compaginam com a isonomia constitucionalmente anunciada. Elege, para tanto, quatro elementos, a saber:

- a) que a desequiparação não atinja, de modo atual e absoluto, um só indivíduo;
- b) que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços nelas residentes diferenciados;
- c) que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles estabelecida pela norma jurídica;
- d) que, ‘in concreto’, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa — ao lume do texto constitucional — para o bem público.

CARVALHO chama a atenção para o sentido do princípio em pauta e o entrelaçamento com outros princípios e seus efeitos na tributação:

Distribuir a carga tributária com atenção ao princípio da igualdade quer significar a observância proporcional da capacidade de contribuir, que cada qual exhibe, em termos objetivos e concretos. Diante disso, joga-se com um critério aparentemente seguro para discernir situações, em função do pré-falado princípio. Uma dúvida, porém, se levanta com grande vigor, e ameaça, declaradamente, a premissa que adotamos: E as hipóteses de extrafiscalidade, em que o Estado, disciplinando os interesses da sociedade, nos campos social, político, ético, econômico etc., estabelece isenções para certos segmentos ou incentivos a determinados setores?⁸

E cita ainda a conclusão da edição da VII Jornada Latino-americana de Direito Tributário, na qual foi palestrante: “As isenções que realizam fins extrafiscais violam, frontalmente, o princípio da igualdade tributária. Impõe-se, portanto, que as ordenações positivas estabeleçam a possibilidade expressa da concessão de isenções, também por interesse público, abrindo-se deliberadamente exceção àquela

⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conceito Jurídico do Princípio da Igualdade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 53-54.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 43.

diretriz fundamental”.⁹

A Constituição Federal de 1988 consagra o princípio da isonomia jurídica em termos amplos, estabelecendo que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza (art. 5º) e estabelece, no campo tributário, norma vedando à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Todavia, ao tratar da capacidade contributiva adota fórmula diversa, determinando a observância do princípio da capacidade contributiva sempre que possível (art. 145 § 1º). Aliás, pode-se interpretar o art. 145 § 1º, da Constituição Federal, de outra forma. A expressão sempre que possível pode ser entendida ali, como relacionada apenas com o caráter pessoal dos tributos.

MACHADO¹⁰ formula boa técnica para que se possa diminuir a desigualdade em matéria tributária: “O tema da tributação progressiva tem sido ponto de duradouras e fundas divergências. Parece-nos, todavia que o tributo progressivo na verdade é o que mais adequadamente alcança a capacidade econômica das pessoas. Por isso em atenção ao princípio da isonomia, diremos que o melhor critério discriminador, em se tratando de estabelecer normas de tributação e o da capacidade econômica.”

e) O direito à Defesa Ampla e o “*due process of law*”

Está dito que a lei assegurará aos acusados ampla defesa, com os recursos a ela inerentes (art. 5º LV, da Constituição). Ao se ler este comando, dá a entender que os acusados (sentido lato) terão instrumentos jurídicos compatíveis à satisfatória defesa de seus direitos.

CARVALHO¹¹ divide em três tópicos o tema abordado:

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **VII Jornada Latino-americana de Direito Tributário**. Caracas, 1975 (tese sustentada em plenário).

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Princípios Jurídicos Tributários na Constituição de 1988**. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 43.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 45.

- a) necessidade premente de encararmos os atos do procedimento como atos jurídico-administrativos, do que advém a responsabilidade de identificá-los, na conformidade dos elementos que lhes são essenciais;
- b) a determinação imperiosa de prazos fatais para a celebração de atos e termos que cabem à iniciativa da entidade tributante, no fluir da discussão administrativa;
- c) intimação ou notificação dirigida e entregue, pessoalmente, ao interessado ou, na comprovada impossibilidade, promovida de maneira segura, para garantir a efetiva ciência do destinatário.

E segue afirmando:

De feito, as leis tributárias não têm considerado os atos praticados no curso do procedimento, como autênticos atos administrativos. Na verdade, em obséquio ao procedimento, como um todo, o legislador tem relegado as unidades componentes a plano secundário. Nessa linha, um ato administrativo que nem sequer existe, à luz do direito, por não reunir, coalescentemente, os dados imprescindíveis à sua estruturação, passa a ser considerado até válido e eficaz, como se a validade e a eficácia não trouxessem como pressuposto a existência do ato.¹²

Para exemplificar, um caso freqüente nas lides administrativas, supõe-se que um auto de infração e notificação fiscal (esfera da União) seja lavrado sem que o agente capitule, com precisão, um delito que a Fazenda atribui à responsabilidade ao contribuinte. Este, diante da falha omissiva, presume o motivo que induziu o funcionário e oferece artigos de impugnação à exigência, defendendo-se daquilo que lhe é imputado. As autoridades administrativas, tenuamente sustentadas nas regras dos arts. 59 a 61 do Decreto n. 70.235/72, fazem prosseguir o feito, entendendo que não fora ferido ou preterido o direito de defesa.

O ato administrativo sequer teve existência no mundo do direito, e o que não existe não pode ser válido nem eficaz, segundo a lição clássica de Pontes de MIRANDA¹³.

Por decisões desta natureza sugere-se que o procedimento administrativo tributário seja estruturado com pleno, integral e irrestrito respeito às tradicionais teorias do ato administrativo. Somente assim ganharão firmeza e robustez, adquirindo

¹² Ibid., p. 45.

¹³ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, vol. IV, p. 6-7.

equilíbrio e justiça, atributos que nos permitem falar em direito do sujeito passivo à ampla defesa e ao “*due process of law*”.

f) O Direito de Petição

O direito de petição foi objeto de explícita referência por parte do legislador constitucional brasileiro, justamente no artigo 5º XXXIV a).

Com duas fórmulas, o constituinte disse coisas tão singelas que pela simplicidade as autoridades entenderam descumpri-las de modo sistemático. Poucas notícias se têm do concreto exercício desse direito tão raro, prático e eficiente. No mais das vezes, o agente encarregado do protocolo rejeita o pedido solto, desvinculado do procedimento, aquele que traduza puramente um anseio particular, ou alguma solicitação de justiça para caso especial.

É deplorável assinalar tal situação, principalmente porque o direito de petição é uma das mais notáveis prerrogativas de um Estado democrático de Direito, e o meio jurídico quase nada tem feito por reabilitá-lo, devolvendo-lhe a força e o prestígio.

A letra “a” do art. 5º. XXXIV, alude à interposição do pedido para defesa de direito ou contra abuso de autoridade. Já na letra “b” do mesmo artigo se reporta ao pedido de expedição de certidões para defesa de direitos e esclarecimento de situações. Sobre a primeira, é comum ver-se prejudicada a iniciativa pelo parecer nem sempre judicioso e habilitado do próprio funcionário incumbido de receber a petição. A propósito da segunda, é curioso lembrar que a Fazenda Federal nega certidão relativa ao imposto sobre a renda, caso o contribuinte deva imposto sobre produtos industrializados, equivale a dizer, o sujeito passivo nada deve a título de imposto sobre a renda, entretanto, por dever IPI, não se lhe dá certidão negativa de IR, entre outras centenas de exemplos de abusividade, o que é inconcebível.

g) Os Direitos e Garantias Individuais Decorrentes do Princípio da Legalidade Estrita ou da Tipicidade Tributária.

O princípio da legalidade estrita ou da tipicidade tributária é uma das pedras de toque de nossa sistemática fiscal. Diz mais que o genérico conteúdo do art. 5º *caput*, na busca de transmitir o cuidadoso imperativo de que toda a função do Estado, nesse

âmbito, esteja pautada na conformidade estreita do que prescrevem as normas tributárias.

Segundo CARVALHO¹⁴ “A carga semântica do princípio da legalidade, estatuída no precitado artigo, não é suficiente para especificar o rigor e a precisão necessários ao implemento dos atos de gestão tributária. Daí as outras equações jurídicas mediante as quais nosso legislador constitucional pretendeu cingir a atividade legislativa ordinária.”

Convém aduzir que não há tolerar-se, dentro desse perfil constitucional, qualquer inovação que não tenha a lei como seu foco. E pondere-se que mesmo a edição dessa lei deve frisar com muitas outras diretivas constitucionais, substanciadas em autênticos princípios (anterioridade, irretroatividade, indelegabilidade de competências etc.). Com referência a esse ponto, a transcrição de XAVIER¹⁵: “No Direito Tributário a técnica da tipicidade atua não só sobre a hipótese da norma tributaria material, como também sobre o seu mandamento. Objeto da tipificação são, portanto, os fatos e os efeitos, as situações jurídicas iniciais e as situações jurídicas finais” .

COELHO¹⁶ conceitua o princípio da legalidade como também de princípio da tipicidade na íntima relação expressa pelo art. 97 do CTN:

A idéia tipificante abomina o concurso da Administração e do Judiciário na estruturação da lei fiscal. Todavia, importa notar que a tarefa tipificante quando acentua o papel da lei, não significa que uma só lei tipifica o tributo. A tipicidade do tributo de suas espécies, dos impostos em particular, em face do nosso sistema constitucional congrega o concurso da Constituição das leis complementares e das leis ordinárias. O perfil típico de um tributo é normativo, para atingi-lo é necessário o amálgama de várias leis inclusive das isençionais.

CARVALHO assim se expressa:

¹⁴ Ibid., p. 38.

¹⁵ XAVIER, Alberto. **Os princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979. p. 73.

¹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 199.

Temos notado a inobservância desse ditame, na experiência tributária brasileira: a) pela criação de deveres instrumentais ou formais, mediante decretos do Executivo ou outros que inovam a ordem jurídica, em contraste ao que determinam os arts. 153, § 2º, 19, inciso I, e 153, § 29; b) pelo desenho incompleto de certas figuras típicas, dando ensanchas a que o administrador público promova exigências não integralmente previstas ou imlemente, segundo seu talante, a defeituosa e inacabada vontade da lei.

E segue citando um exemplo clássico de desrespeito ao contribuinte:

Na primeira espécie se encaixam os conhecidos desdobramentos regulamentares, é dizer, as novidades desautorizadamente introduzidas pelo Poder Executivo, sempre que se lhe abrem possibilidades de regulamentar a lei, ou consolidar a legislação vigente, em nível de regulamento. A título de exemplo, podemos cogitar do discutido termo final para registro do livro caixa, de profissionais liberais, em termos de justificar deduções cedulares (D) acima de determinado limite. Sabido que a lei não fixou data-limite. No entanto, o atual Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza estabelece que o livro há de ser registrado no período de base da incidência do imposto.¹⁷

h) Os direitos e garantias individuais e o respeito ao princípio da anterioridade

Também conhecido como princípio da não surpresa da lei tributária, e instrumento constitucional que visa a garantir o direito do contribuinte à segurança jurídica, essencial do Estado de Direito, qualquer que seja a sua concepção.

COELHO¹⁸ expõe que o Direito recepiona e realiza de quatro maneiras o princípio da não surpresa, materializando-o juridicamente:

- a) pelo princípio da anualidade que predica a inclusão da lei tributária material na lei do orçamento, ou anual (daí a denominação anualidade);
- b) pelo princípio de postergação genérica da eficácia das leis fiscais;
- c) pelo princípio de se fixar especificamente por tipo de tributo ou por espécie de imposto, um lapso de tempo para que a lei produza efeitos que tenham eficácia. É o caso entre nós das contribuições sociais que guardam um espaço de tempo de 90 dias para cobrarem eficácia (art. 195 § 6º da CF/88);

¹⁷ Ibid., p. 49.

¹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 201.

- d) finalmente, através do princípio da anterioridade da lei fiscal em relação ao exercício de sua cobrança. Assim, a lei que institui ou majora tributo num ano, só pode ser exigido no ano subsequente.

“O Brasil, nos termos da Constituição de 1988, desconhece as fórmulas descritas em “a” e “b” adotando as previstas em “c” e “d”.”

A este princípio constitucional tributário, previsto no art. 150 III b, se manifesta CARVALHO¹⁹:

Convergem direitos e garantias individuais, sendo certo que um ponto de arquipfrequentés atritos, entre Fisco e contribuinte, reside no instante da ocorrência do fato jurídico tributário. O critério temporal das hipóteses de incidência tributária passa a ter, então, capital importância para sabermos da constitucionalidade ou não de uma exigência. E não custa lembrar que a conhecida classificação dos fatos imponíveis, com base no aspecto temporal (fatos instantâneos, continuados e complexivos), sofreu acerba crítica, no que concerne aos seus fundamentos científicos, sendo lícito asseverar que não resiste à primeira e elementar análise, pois todos os fatos (químicos, físicos, biológicos, históricos, sociais (...) jurídicos, etc.) são todos eles instantâneos. Não há fato que deixe de ocorrer em certa unidade de espaço e num preciso e determinado instante.

MANEIRA²⁰ faz crítica aos princípios no Direito Tributário Brasileiro e oferta idéias ao fortalecimento do princípio da não surpresa ou da anterioridade:

A fórmula encontrada pela Constituição no que se refere às contribuições do art. 195 poderia ser estendida às demais espécies tributárias conjugando-a sempre com a irretroatividade. Deste modo, em relação aos impostos cuja hipótese de incidência tivessem sua formação em um período de tempo, estabelecer-se-ia um prazo de *vacatio legis*, levando em conta o marco inicial da hipótese de incidência. Exemplificando: fixa-se um prazo de 120 dias para a entrada em vigor da lei tributária. No caso do imposto de renda, estes 120 dias deveriam anteceder ao primeiro dia do período de apuração do lucro, no caso, o início do ano civil. Com isso, estar-se-iam facilitando a compreensão e a aplicação do princípio da não surpresa, dificultando interpretações distorcidas que levam sempre a sua maculação.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 50.

²⁰ MANEIRA, Eduardo. **Direito tributário – princípio da não surpresa**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994. p. 161.

É bom lembrar que na PEC 175 de reforma tributária cujo relator é o Deputado Mussa Demes, foi inserida a previsão semelhante impondo além do princípio da anterioridade um prazo de noventa dias, a exemplo do que já ocorre com o art. 196 §6º da CF/88, que na prática significa que se uma lei que introduza ou aumente um tributo seja promulgada em 31/12/00, como geralmente ocorre, seus efeitos serão produzidos a partir de 01/04/01.

i) Direitos e garantias individuais e os princípios da competência privativa (impostos) e comum (taxas e contribuição de melhoria) das pessoas políticas de direito constitucional interno

Nos arts. 155 I a VI, 156 I a III, 153 I a VII e 154 I, o legislador constitucional instituiu as chamadas competências privativas para a criação de impostos, ao passo que no art. 145, incisos II e III, consignou o sistema da competência comum para a decretação de taxas e de contribuição de melhoria.

São, efetivamente, regimes jurídicos distintos, que desencadeiam apreciáveis conseqüências e efeitos peculiares. Porque sem dúvida é dos mais fortes traços de discernimento entre as duas grandes espécies de tributos (vinculados e não vinculados, na concepção original de ATALIBA²¹).

Segundo CARRAZA²² esta competência privada

Também existe em relação aos tributos vinculados, pois a competência tributária de cada pessoa política é rígida, privativa e indelegável. A este propósito, as taxas e contribuição de melhoria só podem ser criadas pela pessoa política que:

- a) possuir competência administrativa para realizar a atuação estatal (que deve consistir, no caso das taxas, na prestação de um serviço público ou no exercício do poder de polícia, e, no caso da contribuição de melhoria, na realização de uma obra pública, que valoriza os imóveis a ela adjacentes)
- b) tiver regulado, por meio de lei, tal atuação
- c) tiver realmente atuado ou, no caso das taxas de serviço e de polícia, estiver em condições materiais de fazê-lo, assim que recolhido o gravame. A falta de um destes três requisitos, o tributo vinculado não pode validamente surgir e ser exigido.

²¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 131 e segs.

²² CARRAZA Roque Antônio, op. cit., p. 359.

Obviamente, os serviços públicos, as diligências ensejadas dos atos de polícia e as obras públicas devem estar dentro da faixa de atribuições (da competência administrativa) da pessoa política que instituir os tributos vinculados (taxas e contribuições de melhoria).

A Constituição Federal estabelece que as taxas e, também, a contribuição de melhoria haverão de ter bases de cálculos diferentes daquelas empregadas para compor o arquétipo dos impostos.

Importante é o problema de evitar-se confusões entre impostos. O texto constitucional, mais uma vez, nos indica o caminho adequado: dois impostos são distintos sempre que tiverem hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes (critério gravado na disposição dos arts. 154 I).

De bom alvitre é a eliminação de procedimentos abusivos que tolham os princípios constitucionais, no que diz respeito ao relevantíssimo plano da tripartição de competências entre as pessoas políticas.

Providências assim certamente deixariam a bom recado os direitos e garantias individuais, diante dos princípios da competência *privativa e exclusiva* (impostos) e comum (taxas e contribuição de melhoria).

j) As prerrogativas do contribuinte e o princípio da seletividade e da não-cumulatividade do IPI

Se os administrados se acham totalmente inibidos de invocar direitos ou de reclamar modificações, no que concerne ao preceito da seletividade de alíquotas do imposto sobre produtos industrializados, outro tanto não sucede com a norma da não-cumulatividade, estabelecida também como módulo para a composição da regra matriz de incidência do imposto. Isto porque o imperativo de serem as alíquotas desse gravame seletivas, em função da essencialidade dos produtos, foi dirigido ao critério político do Poder Legislativo.

É evidente que o contribuinte pode reclamar de inconstitucionalidade a lei que fixe a alíquotas uniformes para todos os produtos. Não menos correto, porém, que estabelecido algum padrão de seletividade, tolhido ficará o particular de contra ele se

insurgir, observado que foi o mandamento constitucional. De fato, seria muito difícil, em termos jurídicos, encontrar um meio de contestar as alíquotas conferidas aos produtos industrializados, argumentando com a questão da seletividade.

Este é o pensamento de CARVALHO²³, que sobre o princípio da cumulatividade assim se posiciona:

Sobre a não-cumulatividade, outra sorte de reflexões pode ser desenvolvida. São repetidas as circunstâncias em que o legislador federal ou, o que é pior, o Executivo da União, institui medidas ou prevê expedientes administrativos que atacam aquele mandamento, seja pela via direta, seja pela forma oblíqua. De qualquer modo, haverá detrimento para o princípio constitucional e inevitáveis danos ao patrimônio de direitos do contribuinte. Prática, até certo ponto comum, tem sido a fixação de penalidades pelo descumprimento de preceitos formais, impossibilitando o direito de crédito do imposto. Parece lógico que nenhuma providência sancionatória, por mais necessária e conveniente, terá o condão de embargar aquilo que o constituinte erigiu em traço fundamental, requisito de essência da espécie tributária. Não se pode transigir com questões dessa envergadura, sob pena de desnaturar o imposto, retirando-lhe atributo que tanto diz com suas perspectivas políticas, sociais e econômicas. Sim, porque a não cumulatividade é um dos pressupostos de adequação da figura impositiva, no contexto econômico, e irradia importantes efeitos sociais e políticos. Contudo, se nos ativermos tão-só o plano do raciocínio jurídico, e lidarmos com categorias estritamente da Ciência do Direito, vamos encontrar sobejas razões que condenem essa prática. Sob pretexto algum se admite a cumulatividade do imposto, mesmo afigurando o modo hábil para coibir abusos ou instrumentos fácil para obter do contribuinte procedimentos que interessam à operatividade do gravame

LACOMBE²⁴ associa o princípio da seletividade e não cumulatividade com o princípio da capacidade contributiva e da igualdade: “A seletividade da alíquota dos impostos que incidem sobre produtos ou mercadorias exige, em primeiro lugar, uma classificação de tais produtos ou mercadorias, para que, de acordo com o grau de essencialidade, sejam tributados de forma diversa, em respeito à igualdade e à capacidade contributiva.”

CASTRO²⁵ tem um posicionamento bastante forte com relação ao tema: “Legislar significa classificar, classificam-se pessoas e bens segundo os mais diversos critérios fáticos para fins de se atribuir a cada conjunto da realidade efeitos jurídicos

²³ CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 53.

²⁴ LACOMBE, Américo. **Princípios constitucionais tributário**. Florianópolis: Obra Jurídica, 1996. p. 30.

²⁵ CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O devido processo legal e a razoabilidade das leis na Nova Constituição do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 55.

singulares e de toda espécie”

Em obediência à igualdade, toda lei tem de ser classificatória, para que tratando desigualmente categorias desiguais, possa atingir a plena realização da isonomia.

Assim, para que não sejam feridos os direitos do contribuinte mister se faz a obediência do princípio da seletividade e da não cumulatividade

k) A não cumulatividade do ICMS e a uniformidade de suas alíquotas

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços mantém similitude com o IPI, quanto ao imperativo da não-cumulatividade, motivo pelo qual tudo que se firmou sobre o assunto vale aplicar a esse tributo da competência dos Estados-membros.

O tributo previsto no art. 155 II da CF/88 apresenta sensível diferença para com o IPI, na exata dimensão em que suas alíquotas serão uniformes para todas as mercadorias, nas operações internas e interestaduais, deferindo-se ao Senado Federal a tarefa de fixar as alíquotas máximas, ex vi do § 2 IV e V, da CF/88.

CARVALHO²⁶ faz a seguinte observação: “Reclama especial atenção, também, o sincronismo que preside a existência coalescente de muitas leis sobre o mesmo imposto, com os necessários ajustes na gama imensa de intercursos que se estabelecem entre contribuintes de Estados diferentes. E é precisamente aqui que vamos encontrar área de atrito e campo ilimitadamente fértil para a violação de garantias e direitos individuais.”

l) A imunidade do ICMS, no que toca aos produtos industrializados exportados para o exterior

Por estatuição clara do art. 155 X a) e XII e) da CF/88, o imposto não incidirá sobre as operações que destinem ao exterior produtos industrializados.

É um incentivo dirigido a todos aqueles que se dispuserem a exportar produtos industrializados. Inobstante a isso, as Fazendas estaduais pretendem exigir o imposto em operações intermediárias, compreendidas, obrigatoriamente, no ciclo da exportação. Ora, procedimento que tal atinge a plenitude do alcance normativo,

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 43.

diminuindo a força e o sentido de sua abrangência. Sendo assim, representa incontestemente atentado aos direitos e garantias do contribuinte.

A exemplo do que dispõe a Constituição, também a Lei Complementar 84/96 conhecida como “*Lei Kandir*”, que beneficia os contribuintes exportadores isentando-os do ICMS de produtos exportados. Não obstante a lei complementar, são várias as leis estaduais que se contrapõem à citada lei para diluir os direitos do contribuinte.

O mais recente exemplo é a Lei Complementar 102/00 que limita o uso de crédito de energia e telecomunicações além de restringir o crédito do ativo immobilizado em 48 meses.

Outro exemplo, tivemos no passado como o caso da Lei Complementar 65 de 15.04.91 que inconstitucionalmente transformou um produto industrializado num semi-elaborado.

Enfim não são poucas as legislações ilegais ou inconstitucionais que contrariam as garantias fundamentais do contribuinte, mas deixaremos esta discussão para capítulo próprio a ser tratado mais adiante.

Estes são os principais princípios constitucionais tributários que cercam as garantias de defesa do contribuinte que entrelaçados ou isoladamente formam a segurança jurídica tributária do contribuinte, próprio do estado democrático de direito.

1.2 CONCEITOS JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS E O ART. 110 DO CTN

1.2.1 Conceito de Conceito

O conceito na acepção aristotélica compreende, em sentido amplo, a *simplex apprehensio rei*, envolvendo também a representação sensitiva ou imagem do objeto conceituado. Em sentido estrito, compreende a *simple apprehensio essentiae rei*. Ao formulá-lo, extraímos mentalmente do objeto sua aparência singular ou individual. Daí porque o conceito, em oposição à imagem ou a representação concreta, ou gráfica, é sempre abstrato.

Segundo GRAU²⁷ “a cada conceito corresponde um termo. Este – o termo – é o signo lingüístico do conceito. Assim, o conceito, expressado no seu termo, é coisa (signo) que representa outra coisa (seu objeto).”

Logo, o conceito, na concepção aristotélica, está referido, pela mediação do termo (signo do conceito) a um objeto.

A perturbação do pensamento claro e da expressão lúcida relativamente à compreensão dos conceitos resulta, fundamentalmente, da circunstância de serem ambíguos ou imprecisos (vagos, elásticos, fluídos) os seus termos.

Algo de mais complexo, contudo, ocorre em relação aos conceitos jurídicos, visto que estes não tem como objeto uma coisa, porém significações. Isto porque os conceitos jurídicos não são referidos a objetos, mas sim a significações. Não são conceitos essencialistas.

Ainda, para o citado autor:

O ‘objeto’ do conceito jurídico não existe ‘em si’, dele não há representação concreta, nem mesmo gráfica. Tal objeto só existe “para mim” de modo tal, porém, que sua existência abstrata apenas tem validade, no mundo jurídico, quando a este ‘para mim’, por força de convenção normativa, corresponde um seja-me permitida a expressão ‘para nós’. Apenas e tão somente na medida em que o ‘objeto’ — a significação — do conceito jurídico possa ser reconhecido uniformemente por um grupo social poderá prestar-se ao cumprimento de sua função, que é a de permitir a aplicação de normas jurídicas, com um mínimo de segurança e certeza.

O conceito — essencialista ou não — é produto da reflexão, expressando uma suma de idéias. Quando expressado, através do termo, o conceito envolve um ato de expressão. O termo, pois, é a expressão do conceito. Esta expressão é um signo.

Seguindo o seu pensamento, “Os conceitos jurídicos, são referidos a significações e não a objetos (coisas). Isto é: seus termos (expressões desses conceitos) são — enquanto signos dos conceitos — signos de significações de coisas (coisas, estados ou situações)”. Pode-se dizer que os conceitos jurídicos expressados (através de seus termos) têm como objeto significações atribuíveis a coisas (coisas, estados ou situações).

²⁷ GRAU, Eros Roberto. *Justiça Tributária. I Congresso Internacional de Direito Tributário*. Vitória: Max Limonad, 1998. p. 124.

Nisto é que os conceitos jurídicos distinguem-se dos conceitos essencialistas:

O conceito essencialista, expressado, é o signo de uma coisa; seu objeto é a coisa; está no lugar da coisa; é o primeiro signo do “objeto”;

O conceito jurídico, expressado, é o segundo signo de um primeiro signo: a significação da coisa (coisa, estado ou situação); está no lugar não da coisa (coisa, estado ou situação) da significação atribuível — ou não atribuível — à coisa (coisa, estado ou situação). No conceito — produto da reflexão (suma de idéias) — temos uma idéia universal.

Conceitua bem GRAU²⁸: “o signo é uma coisa que representa outra coisa, isto é o seu objeto. O signo não é o objeto, apenas esta no lugar do objeto. Se representa o objeto, produz na mente do intérprete alguma coisa (um signo ou quase-signo) que também está relacionado ao objeto não diretamente, porém pela mediação do signo”.

O conceito é a representação de uma idéia universal que, quando intencionada, conduz à formulação de uma imagem, no pensamento do intérprete.

Esta imagem, no pensamento do intérprete — expressão de uma idéia universal — é um terceiro signo, na cadeia assim concebida:

m) significação atribuível — ou não atribuível — à coisa (coisa, estado ou situação) = primeiro signo;

n) expressão do conceito (termo) segundo signo;

o) imagem produzida pelo conceito = terceiro signo.

Daquela significação, em regra, não temos representação concreta ou gráfica.

Os conceitos jurídicos, portanto, nos seus atos de expressão, isto é, nos seus termos (note-se que o conceito jurídico, em si mesmo, não é ato de expressão; o que tem significação é o seu termo, expressão do conceito) nos seus termos, dizia, os conceitos jurídicos são signos, ou seja, signos de significações atribuíveis — ou não atribuíveis — a coisas, estados ou situações.

Na linguagem — ou instância — jurídica, portanto, as expressões dos conceitos jurídicos são signos de segundo grau, isto é, signos de significações (signos de primeiro grau) atribuíveis — ou não atribuíveis — a coisas, estados ou situações.

²⁸ Ibid., p. 120.

O objeto do conceito jurídico expressado, assim, é uma significação atribuível a uma coisa, estado ou situação e não a coisa, estado ou situação.

A enunciação (expressão) do conceito jurídico produz em nossas mentes uma imagem, que é um signo de terceiro grau, isto é, um signo [terceiro] da expressão conceitual [segundo] da significação [primeiro].

Assim:

- p) imagem [SIGNO DE TERCEIRO GRAU — DO]
- q) termo [SIGNO — DE SEGUNDO GRAU — DA]
- r) significação [(CONCEITO) SIGNO — DE PRIMEIRO GRAU — ATRIBUÍVEL A]
- s) coisa, estado ou situação.

Esta imagem (que é a imagem de uma idéia universal, o conceito) está relacionada à coisa, estado ou situação pela mediação de dois signos — a expressão do conceito e a significação atribuível à coisa, estado ou situação — e não de um signo apenas.

As observações até este ponto tecidas permitirão a mais fluente análise da falácia dos “conceitos jurídicos indeterminados”.

É que a indeterminação a que nos referimos, na hipótese, não é dos conceitos jurídicos (idéias universais), mas de suas expressões (termos); logo, mais adequado será referirmo-nos a termos indeterminados de conceitos e não a conceitos (jurídicos ou não) indeterminados.

Esta é a tese sustentada por GRAU²⁹ de que: não existem “conceitos indeterminados”.

Se é indeterminado o conceito, não é conceito. O mínimo que se exige de uma suma abstrata de idéias para que seja um conceito é que seja determinada.

Todo conceito é uma suma de idéias que, para ser conceito, tem de ser, no mínimo, determinada; o mínimo que se exige de um conceito é que seja determinado.

Se o conceito não for, em si, uma *suma determinada de idéias*, não chega a ser *conceito*.

²⁹ Idem, p. 129.

Assim, a reiteradamente referida “*indeterminação dos conceitos*” não é deles, mas sim dos termos que os expressam. Ainda que o termo de um conceito seja indeterminado, o conceito é signo de *uma significação determinada*. E de *uma apenas significação*.

Afirmada a tese, cumpre dela extrairmos alguma conseqüência relevante. A que imediatamente pode-se desdobrar da tese postulada parece extremamente importante, visto que atinente à identificação da operação de aplicação desses “*conceitos indeterminados*” como *interpretação*.

A imensa maioria da doutrina brasileira pensa que a superação da indeterminação desses “*conceitos*” dá-se no campo da *discricionariedade*, nisso e com isso dando prova de que os grandes equívocos são compartilhados pelas multidões. Pode-se começar a espancar o erro no qual se enreda toda essa gente a partir de algumas observações de ENTERRIA³⁰, para quem a *discricionariedade* é, essencialmente, uma *liberdade de eleição entre alternativas igualmente justas ou entre indiferentes jurídicos* — porque a decisão se fundamenta em critérios extrajurídicos (de oportunidade, econômicos, etc.), não incluídos na lei e ao juízo subjetivo da Administração — ao passo que a aplicação de “*conceitos indeterminados*” é um caso de *aplicação da lei*.

Ainda que não faça adesão completa ao entendimento de ENTERRIA — porque, não se pode aceitar a tese da *única solução correta* na interpretação do direito — sua abordagem ilumina a compreensão do tema.

Assim parece, deve-se apartar as técnicas da *discricionariedade* e da *aplicação de “conceitos indeterminados”* na consideração dos juízos aos quais correspondem. No exercício da *discricionariedade* o sujeito cuida da emissão de *juízos de oportunidade*, na eleição entre *indiferentes jurídicos*; na aplicação de *conceitos indeterminados*, o sujeito cuida da emissão de *juízos de legalidade*.

³⁰ ENTERRIA, Eduardo Garcia de. A respeito da interpretação do direito, *La doppia destrutturazione dei diriuo*, trad. Di Elisabetta Albesano, Edizioni Unicopli, Milano, 1.996 e *La doble desestructuración v la interpretación dei derecho*, trad. De Barbara Rosenberg. Barcelona: M.J. Bosch, 1998.

Note-se bem que a afirmação de que os conceitos jurídicos são *signos de significações determinadas* não contradiz aquela outra, na qual sustenta-se inexistirem, no âmbito do direito, soluções *exatas* — uma para cada caso — porém, sempre, para cada caso, um elenco de soluções corretas.

Não conflita, a primeira, com a evidência de que a *aplicação* que é, concomitantemente, *interpretação* do direito não é *ciência*, mas *prudência*. As soluções atribuíveis aos problemas jurídicos não são definíveis exclusivamente a partir da atribuição de uma ou outra significação (*conceito*) a determinada coisa, estado ou situação, linear e unidimensionalmente, porém desde a ponderação de variáveis múltiplas, o que, efetivamente, confere à interpretação/aplicação do direito aquele caráter de *prudência*.

Embora o conceito seja sempre significação determinada, em diversas instâncias de enunciação — ou seja, nos diversos enunciados virtuais de uma mesma sentença — ganha multiplicidade de *referências*, que explicam e justificam mais de uma solução normativa. Neste sentido, enquanto *referência*, o conceito, de *conotativo*, transmuta-se em *denotativo*. “A redescoberta da conotação conceitual, em cada enunciado normativo, em especial quando veicule *conceito indeterminado*, será, sem dúvida, expressão de interpretação/aplicação do direito — *juízo de legalidade*”³¹.

Assim definida a inexistência de “*conceitos indeterminados*” e a circunstância de sua indeterminação ser superada mediante a prática da interpretação/aplicação, disso extraímos outra conseqüência,

1.2.2 Conceitos Indeterminados

É noção cediça, que toda palavra (ou expressão) possui um ponto central, incontroverso, acerca de cuja significação as divergências são impossíveis. Era o que pretendia exprimir JELLINEK³² quando prelecionava que “um conceito tem limites, do contrário não seria um conceito”.

Inexistisse uma área de inquestionável certeza sobre o “cabimento de um

³¹ ENTERRIA, Eduardo Garcia de, op. cit., p. 123.

conceito e as palavras não passariam de ruídos, despídos de qualquer conteúdo” (MELLO)³³. Portanto, todo conceito, ainda que vago e impreciso, é, por definição, uma noção finita, graças ao possuir, necessariamente, um núcleo central incontestável.

Palavras há, do tipo “*jovem*”, “*alto*”, “*calvo*” etc., que possuem o atributo que CARRIO³⁴ chama de “*indeterminação*” (vaguez).

Segundo este autor, todos sabem o que significam tais vocábulos, que, portanto, estão longe de serem ambíguos. Mesmo assim, é impossível alguém precisar, de modo indubitável, a partir de que idade deixa-se de ser jovem, ou quantos fios de cabelo é preciso ter para não ser calvo, ou, ainda, quanto preciso medir para ser havido por homem de elevada estatura.

Apesar disto, continua Genaro Carrió, há casos centrais ou típicos, em que ninguém, em sua consciência, vacilaria em aplicar estes termos. Realmente, um homem com 20 anos de idade é, sem favor algum, jovem; uma pessoa com 2 metros de altura é alta; um indivíduo sem nenhum fio de cabelo é calvo. Em contranota, um homem com 80 anos é velho; outro com 1,50 de altura é baixo; um terceiro com vasta cabeleira não é calvo.

Entre um extremo e outro, observa o mestre latino, existem situações fronteiriças, penumbrosas, onde proliferam as incertezas, nas quais é temerário dizer se um homem é jovem, baixo ou calvo.

Aliás, exemplos deste tipo poderiam multiplicar-se, que são legião.

Dito por outro modo, as palavras, de maneira geral, aceitam a metáfora, proposta pelo mesmo CARRIO³⁵:

³² JELLINEK, Georges. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 63, nota 39.

³³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de, op. cit., p. 63.

³⁴ CARRIO, Genaro. **Notas sobre Derecho y Lenguaje**. 1 ed., 5ª reimpressão, Buenos Aires: Abeledo - Perrot, 1973. p. 28.

³⁵ CARRIO, Genaro, op. cit., p. 30.

Há um foco de luz, de intensidade acentuada, onde se agrupam os exemplos típicos, aqueles diante dos quais não se duvida que a palavra é aplicável. Há uma mediata zona de obscuridade circundante, onde ficam todos os casos em que não se duvida que esta palavra não é aplicável. A passagem de uma zona para outra é gradual; entre a total luminosidade e a obscuridade total há uma zona de penumbra, sem limites precisos.

Paradoxalmente, ela não começa nem termina em nenhuma parte e, no entanto, existe. As palavras que diariamente usamos para aludir ao mundo em que vivemos, e a nós mesmos, trazem consigo esta indefinida aura de imprecisão.

É sempre possível, pois, sabermos o que significa uma palavra, ainda que, para tanto, devamos invocar o que ela não significa. Nisto estamos com QUEIRÓ³⁶, quando salientava que “muitas vezes não se pode dizer o que uma coisa é, mas pode-se dizer o que não é”.

Logo, mesmo percorrendo esta via negativa, sempre conseguiremos, em face do caráter logicamente finito dos conceitos, reduzir uma palavra ou expressão a um significado mínimo.

A definição de tributo é um conceito fundamental para a demarcação do direito tributário. Para SANTI³⁷,

O conceito está para a Dogmática do Direito Tributário assim como a definição de norma jurídica está para o Direito. A delimitação do conceito de norma jurídica define o liame que separa o direito do não direito, o mundo jurídico, do universo moral, da ética e de outras interações normativistas reguladoras da conduta humana. Estar dentro ou fora dos limites do direito é a circunstância que determina a existência ou não de efeitos jurídicos, de direitos subjetivos e obrigações jurídicas, em suma, enseja a propulsão ou não desse instrumento, que é o direito, sobre a região das condutas intersubjetivas.

Segundo HOSPERS³⁸, “durante muito tempo acreditou-se que havia uma relação natural entre as palavras e aquilo que elas representavam. Confundia-se a palavra com a coisa, a palavra ‘gato’ com a criatura gato, a palavra ‘crime’ com o fato crime, ao ponto de, em civilizações primitivas, crer-se que o emprego de certas

³⁶ QUEIRÓ, Afonso Rodrigues. Reflexões sobre a teoria do Desvio de Poder em Direito Administrativo. Coimbra: Fontes, 1940. p. 79.

³⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Justiça Tributária**. Vitoria: Max Limonad, 1998. p. 125.

³⁸ HOSPERS, John. **Justiça Tributária**. Op. cit., p. 126.

palavras tinha efeito sobre a coisa significada.”

No universo da linguagem simbólica, a relação entre significante e significado é convencional. “Não há tal conexão natural: as palavras são signos arbitrários, os significados das palavras não são descobertos, mas sim assinalados convencionalmente”. E, dado que as palavras são convencionais, não se pode afirmar que uma palavra é correta ou incorreta quando representa uma coisa.

Não se avança de forma séria e criteriosa no estudo do tema da definição de tributos e da classificação das espécies tributárias sem a necessária digressão pelo campo da Semântica ou Ciência do Significado. Semântica é a parte da semiótica que estuda o significado das palavras, isto é, os signos em relação com os objetos designados. Primitivamente, a Semântica tratava de estudar as linguagens naturais, o modo como os significados se atribuíam às palavras e suas modificações através do tempo. Denominava-se, então, semântica descritiva ou lingüística, a qual tinha como sub-ramo a lexicografia (disciplina que busca estabelecer o significado das palavras de um idioma em um momento dado para composição de dicionários).

As coisas não mudam de nome; nós é que mudamos o modo de nomear as coisas. Portanto, não existem nomes verdadeiros das coisas. Apenas existem nomes aceitos, nomes rejeitados e nomes menos aceitos que outros. A possibilidade de inventar nomes para as coisas chama-se liberdade de estipulação. Ao inventar nomes (ou ao aceitar os já inventados), traçamos limites na realidade, como se a cortássemos idealmente em pedaços; ao assinalar cada nome, identificamos o pedaço que, segundo nossa decisão, correspondera a ele.

Um nome geral denota uma classe de objetos que apresentam um mesmo atributo. Nesse sentido, atributo significa a propriedade que manifesta um dado objeto. Todo nome cuja significação está constituída de atributos é, em potencial, o nome de um número indefinido de objetos. Portanto, todo nome geral cria uma classe de objetos. As classes de objetos são criadas por nomes gerais. Ordinariamente, um nome geral é introduzido porque temos a necessidade de uma palavra que denote determinada classe de objetos e seus atributos peculiares.

1.2.3 Conceitos Jurídicos Tributários

Os conceitos em direito tributários são extremamente importantes na definição do alcance do seu objetivo que é o ingresso de dinheiro aos cofres públicos. Como a relação obrigacional inicia-se com o fato gerador, entendido o fato “*In concreto*” ao fato hipotético “*in abstracto*” a definição dos conceitos vai apontar para o alcance do fato econômico na sua grandeza.

Como é cediço, a lei tributária não pode modificar conceito já existente, nem alterar seu alcance ou definição, como bem estatui o art. 110 do Código Tributário Nacional.

Assim, conceitos como: renda, receita, faturamento, circulação de mercadorias, industrialização, folha de salários entre outros, necessitam estar bem definidos, caso contrário normas instituidoras de tributos poderão impor obrigação sobre algo inatingível pelo seu conceito já existente.

O art. 110 tem como substrato o foro exclusivo das regras de competência na Constituição Federal. Não pode o legislador ordinário utilizar-se de artifícios para alterá-las, direta ou indiretamente, como aconteceria se manipulasse livremente o significado ou conteúdo dos institutos, conceitos e formas de direito privado invocados pelo constituinte.

O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios³⁹.

Os conceitos anteriormente exemplificados são geralmente construídos no direito privado, haja visto o cunho econômico que lhes é peculiar, e encontrados em

³⁹ STF, Plenário, RE nº 166.772-9/RS, reI. Mm. Marco Aurélio, *mai1994*, vencidos os Mm. Francisco Rezek, Ilmar Galvão e Carlos Velloso) Obs.: este julgado diz respeito à chamada contribuição sobre o *pro labore*, ainda sob a égide da Lei 7.787/78 que, ampliando o conceito de folha de salários, procurou nele abranger a remuneração paga a autônomos e administradores, com o que extrapolou a base econômica prevista no art. 195, inciso I, a, da Constituição.

leis específicas, como o Código Comercial de 1845, Lei das Sociedades Anônimas de 1974⁴⁰ e outras deste ramo do direito.

Como o direito tributário sempre tenta alcançar tudo aquilo que tenha uma grandeza econômica acaba atingindo as relações de produção e comercialização, próprias das atividades particulares. Enfim, entrelaça-se com o Direito Privado para extrair normas a quaisquer atingir.

Temos tributos cuja fato gerador é o faturamento, a exemplo da Contribuição Social – COFINS, instituída pela Lei Complementar 70/91 e também o Programa de Integração Social – PIS. É necessário então que façamos uma análise do conceito faturamento e analisar o seu alcance no Direito Tributário

Segundo MARINS,

faturamento somente pode ser entendido como o substrato econômico contido nas faturas emitidas por uma pessoa jurídica, tendo-se em vista que toda competência tributária assenta-se sobre fatos jurídicos ou não, que denotem capacidade contributiva, que a Constituição, quando alude a termos técnicos e dentre eles, como no caso, a termos da linguagem jurídica, os adota com o significado e o conteúdo que possuem no direito que se lhes aplica, o que esta muito bem explicitado não somente pela melhor doutrina sobre hermenêutica jurídica, acolhida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, mas também pelos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional - CTN, e, na hipótese específica, estava perfeitamente respeitado pela Lei Complementar nº 70⁴¹.

Ora, neste sentido, o faturamento é “a contraprestação, o resultado ou o conteúdo econômico das vendas de mercadorias e da prestação de serviços, pois é assim que direito concebe o ato de faturar, segundo as normas contidas na Lei nº 5.474, de 18.07.1968”⁴².

Em outras palavras, mais breves ainda, faturamento corresponde às receitas de vendas de mercadorias e prestação de serviços, seja para pagamento à vista, seja para pagamento à prazo.

⁴⁰ Lei 6404/74 – Lei das Sociedades Anônimas.

⁴¹ Ricaqrd Marins, Repertorio IOB de Jurisprudência, nº 1/2001, caderno 3, São Paulo, p. 29.

⁴² Ibid., p. 33.

Percebe-se, a um simples relance de olhos, ma também depois de mais atenta meditação, que teria sido suficiente a Emenda Constitucional nº 20 autorizar a cobrança de contribuição sobre a receita, sem necessidade de se referir também a faturamento, uma vez que este corresponde a uma espécie de receita, ou seja, à receita advinda das vendas de mercadorias e da prestação de serviços.

Tal impropriedade se explica pela origem da proposta de alteração constitucional e pelas intenções subjacentes a ela, acima já aludidas. Nem se pode evitar esta conclusão pretendendo-se atribuir significados sinônimos a ambos os termos, uma vez que a Constituição não é uma peça de retórica, em que caberiam floreios lingüísticos ao art. 1º da Lei nº 5.474 obriga a emissão de faturas apenas nas vendas a prazo não inferior a trinta dias, o que não significa que faturas não possam ser emitidas nas vendas de menor prazo ou à vista, para as quais a emissão, portanto, é facultativa. Outrossim, o ordenamento jurídico não contempla a utilização desse tipo de documento, com sua eficácia de título executivo extrajudicial, para outros atos jurídicos, que não a venda mercantil e a prestação de serviços, nem as práticas empresariais o adotam em outros tipos de negócios.

Porém, embora receita e faturamento tenham em comum esta característica, a diferença específica que os aparta encontra-se na circunstância de o faturamento consistir no ingresso que resulta da exploração de atividade que corresponda ao objeto social da pessoa jurídica. Vale dizer, exploração da atividade à qual se vocaciona e para a qual foi criada. Não têm natureza de faturamento “as receitas que, embora resultem do funcionamento da pessoa jurídica e do uso de suas disponibilidades financeiras, não correspondam à atividade integrante do seu objeto social. O sentido de faturamento sempre esteve relacionado à venda de bens ou a prestação de serviços”.⁴³

Por outro lado, “*receita*” é conceito genérico que abrange todos os ingressos com relevância patrimonial, independente de se originarem da exploração do objeto social da pessoa jurídica. Isto inclui, por exemplo, as receitas financeiras que, embora resultem do exercício da atividade normal da empresa, não decorrem da venda de bens ou prestação de serviços.

⁴³ Idem, p. 33.

Assim, o termo ‘faturamento’ tem amplitude menor do que o termo “receita”. Esta abrange aquele. Esta corresponde a todo ingresso, aquele apenas aos ingressos ligados à venda de bens e prestação de serviços.

Faturamento é um conceito definido pelo Direito Privado como resultado da emissão de faturas. A fatura é um documento emitido após uma negociação de venda de mercadorias, onde o comprador é comunicado do prazo de vencimento da duplicata e seu respectivo valor. É um documento intermediário entre a nota fiscal e a duplicata, mas sempre indica o resultado de uma negociação comercial envolvendo a venda de mercadorias. “Por seu turno, mercadoria somente pode ser entendida como bem móvel, objeto da mercancia”⁴⁴.

Como bem conceitua FERREIRA⁴⁵ “faturamento vem de fatura que no Direito Comercial, identifica a conta de venda”. Isto é, para fins mercantis, entende-se por fatura, a lista de mercadorias vendidas, discriminadamente por quantidade, espécies, tipos.

Para NEVES⁴⁶

“faturamento serve de base de cálculo ao tributo, corresponde à soma das vendas de mercadorias e serviços ou, num outro giro verbal, é uma grandeza numérica representativa da soma de valores individuais pertinentes às operações jurídicas de venda ou da prestação de serviços praticados pela empresa contribuinte, representativa da soma de valores individuais pertinentes às operações jurídicas de venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e serviços de qualquer natureza, menos o valor pago a título de IPI, de vendas cancelas e descontos incondicionais”.

Para ATALIBA e GIARDINO⁴⁷ “faturamento indica a relação de mercadorias ou artigos vendidos, com os respectivos preços de venda, quantidade e demonstração acerca de sua qualidade e espécie, extraída pelo vendedor e remetida por ele ao comprador”.

⁴⁴ Idem, p. 35.

⁴⁵ FERREIRA, Waldemar. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 10, n. 35, p. 151, 1995.

⁴⁶ NEVES, Luiz. **Cofins – LC 70/91**. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 115.

⁴⁷ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 10, n. 35, p. 162.

Para BRITO⁴⁸,

“faturamento, na linguagem técnico-jurídica, é o ato de faturar, isto é, fazer alguma coisa, por isso, o direito Comercial registra ser a fatura do instrumento que exprime a venda já consumada ou concluída, relacionando mercadorias ou artigos vendidos, indicando-se os respectivos preços, quantidade, demonstrações de qualidade e espécie; é extraído pelo vendedor e remetido por ele ao comprador.”

Também o Supremo Tribunal Federal acolhendo o voto do relator Min. Marco Aurélio Mello no RE 166.772-9-RS, entendeu que deve ser respeitados os institutos consagrados pelo Direito, de acordo com o conteúdo semântico decorrente também dos estudos acadêmicos, senão vejamos a ementa do *acórdão*:

O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem de tempo, por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios.

É o caso: não se pode dar ao signo “*faturamento*” utilizado pelo legislador constitucional, sentidos diferentes, somente porque ele o empregou para matérias diversas (cf. Inciso I do art. 195 – seguridade social e art. 239 – PIS/PASEP, ambos, da Constituição)

É assim, semasiológico o conceito exposto na legislação que disciplinou o PIS, logo no seu início, disto resultante toda má e confusa interpretação, mudando-se a definição técnica jurídico-comercial, porque, apesar de remeter à matéria para a legislação do imposto de renda (cf. O § 2º. do art. 7º. do antigo Regulamento do PIS, baixado pela Resolução nº 174 do Banco Central, datado de 25.02.71), fê-lo ensejando dúvidas. Fala em receita operacional, quando tal expressão não tinha configuração na legislação do imposto de renda, na qual a alusão era à receita bruta operacional. Isto deu azo a supor-se que faturamento, para os efeitos do PIS, poderia ser o conjunto de

⁴⁸ BRITO, Edvaldo. *Revista dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 43, p. 63, 1999.

todos os valores que na contabilidade das empresas pudessem aparecer nas contas representativas da receita bruta operacional.

Ora, isto seria impossível porque se faturamento vinculasse a operação de venda e se a receita bruta operacional registrasse para além dessas operações de venda, então, passariam a ser necessários dois procedimentos para a apuração do faturamento e da receita operacional – e não receita bruta operacional – referida no Regulamento do PIS. Seria impossível, sobretudo, porque o Regulamento, assim, alteraria a própria Lei Complementar nº 7/70 (cf. A alínea “b” do seu art. 3º.)

Deste ângulo também, é completamente ilegítima a cobrança de PIS e COFINS de construtoras e empresas dedicadas à exploração imobiliária, haja visto que imóvel não é mercadoria e, portanto, não é fruto de faturamento e sim contrato de compra e venda, fora do alcance do conceito do direito privado de faturamento, por não ser a unidade imobiliária bem móvel e, portanto, não é objeto de mercância.

Destarte o Superior Tribunal de Justiça ter firmado entendimento diverso em uma de suas turmas, a discussão é salutar no que tange a análise do alcance dos conceitos em direito tributário.

Continuando no exemplo da COFINS, que foi alterada pela lei 9718/98, exatamente para ampliar a base de cálculo e também a alíquota para deixar de atingir apenas o faturamento, mas toda receita das empresas, seja ela operacional ou não.

Cabe ressaltar que esta lei é completamente inconstitucional, pois segundo o artigo 195, § 4º, da CF/88 a seguridade social será financiada por recursos provenientes das contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro. Outras receitas, inclusive financeiras, definitivamente não compõe o faturamento, sendo consideradas como receitas não operacionais, e no período em que a Lei 9718 foi editada a CF/88 não previa a inclusão de outras receitas na base de cálculo das contribuições. Portanto, as alterações trazidas pela nova lei não podem ser tidas como eficazes, por estarem destituídas de validade constitucional.

Desta forma, o conceito de faturamento, para definição da base de cálculo tanto do PIS quanto da COFINS, só poderia ser validamente alterado por lei posterior a Emenda Constitucional nº 20/98. Antes da emenda, estando ao desamparo do texto

então vigente da Constituição, a ampliação da base de cálculo desses tributos (incluindo outras receitas, que não faturamento), deveria obedecer aos ditames do artigo 195 § 4º. da CF/88; ou seja, dentre outras exigências, a "nova incidência" deveria ser veiculada por lei complementar, o que não aconteceu.

Mais uma vez, cabe analisar o conceito de receita, tendo em vista uma acepção no direito privado, mais especificamente na Lei das S.A.'s. "Receita é a quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem as fontes de seu resultado"⁴⁹.

Para ALMERIDA⁵⁰ "Receita bruta é o fluxo do tipo pagamento de capital que a pessoa jurídica recebe em troca de bens ou serviços por ela entregues ou fornecidos. Se esses bens ou serviços são mercadorias ou produtos da empresa, a receita é denominada receita bruta de vendas e serviços, mas há receitas que têm origem na venda ou liquidação de outros bens, inclusive do ativo permanente".

Já para SILVA⁵¹, o verbete receita tem o seguinte significado: "RECEITA, derivada do latim *recepta*, forma feminina de *receptus*, de *recipere* (receber), é, na linguagem corrente em sentido geral, compreendido como toda soma ou quantia recebida."

A receita, assim, importa num recebimento de dinheiro ou de soma pecuniária. "Mesmo na ótica contábil, já que SILVA se aventurou por esta seara, é diverso o entendimento, conforme se pode ver pelo seguinte pronunciamento do IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores."⁵² : "RECEITA corresponde a acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos. reconhecidos e medidos em conformidade com princípios de contabilidade geralmente aceitos, resultantes dos diversos tipos de atividades e que possam alterar o patrimônio líquido".

Receita e despesa, como conceituadas neste pronunciamento, se restringem genericamente às atividades de empresas comerciais e industriais, não abrangendo,

⁴⁹ MARINS, Ricardo. **Repertório IOB de Jurisprudência**, São Paulo, caderno 3, p. 43, nº 1/2001.

⁵⁰ ALMERIDA, JL Bulhões de. **Finanças e Demonstrações Financeiras da Cia**. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 455.

⁵¹ SILVA, Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, Magister, 1994. 1. IV, p. 1259.

⁵² IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores. **Princípios Contábeis**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1987. p. 112.

conseqüentemente, as empresas que exploram recursos naturais, transportes, e outras entidades, inclusive as sem fins lucrativos.

Acréscimos nos ativos e decréscimos nos passivos, designados como receita, são relativos a eventos que alteram bens, direitos e obrigações.

Receita, entretanto, não inclui todos os acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos. Recebimento de numerário por venda a dinheiro é receita, porque o resultado líquido da venda implica em alteração do patrimônio líquido. Por outro lado, o recebimento de numerário por empréstimo tomado ou o valor de um ativo comprado a dinheiro não são receita, porque não alteram o patrimônio líquido. Nem sempre a receita resulta, necessariamente, de uma transação em numerário ou seu equivalente, como por exemplo, a correção monetária de valores ativos.

Receita é um termo demasiadamente genérico. Os seguintes termos poderão ser empregados indiscriminadamente como sinônimos de receita, os quais têm estes significados:

O próprio CTN evidencia que há fatos geradores que são fatos já juridicizados para outros efeitos de direito, como se vê nos dois incisos do art. 116 do CTN, que aludem a fatos geradores que sejam situações de fato e aos que sejam situações jurídicas.

No caso de receita ser um conceito meramente econômico, segundo o inciso I do art. 116 do CTN, seu fato gerador considerar-se-á ocorrido a partir do momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produzam os efeitos que normalmente lhe são próprios.

Já, segundo o inciso II do mesmo art. 116, se receita for um conceito jurídico, seu fato gerador somente será considerado ocorrido quando a situação jurídica que representar estiver definitivamente constituída, nos termos da norma de direito que lhe for aplicável. Ainda neste caso, o art. 110 do mesmo CTN prescreve que a lei ordinária não poderá alterar o conteúdo e o conceito que lhe são atribuídos pelo direito privado, e o art. 109 determina que será interpretado de acordo com o direito privado.

Já começamos a ver acima que receita não é um conceito meramente contábil, mas determinar se é um conceito apenas econômico ou um conceito jurídico, embora seja tarefa de primeira exigência, ainda não pode ser concluída nesta etapa do presente estudo, demandando que este se prolongue para que a resposta venha juntamente com

o conjunto.

Ademais, receita é um conceito de direito privado e, sendo assim, não pode ser ignorado pelo legislador tributário ao editar a lei, nem pelo seu intérprete e aplicador, conforme as disposições dos arts. 109 e 110 do CTN e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em situações análogas.

Também GRECO⁵³, manifestou-se sobre a questão de saber a natureza do conceito de receita, tendo afirmado tratar-se de um “*conceito jurídico-substancial*”.

Desta forma, houve uma alteração dos conceitos e institutos para aumentar a cobrança de tributo.

Um outro caso bem definido de instituição de tributo à conceito tributário diverso é o da folha de salários, quando da exação do pró-labore de administradores e autônomos. A expressão folha de salários bem defini o resumo ou relação de valores auferidos pelos trabalhadores empregados e por si só não poderia alcançar os empregadores, pois estes não recebem salários, mas sim pró-labore, entendimento muito bem recebido pelo Supremo Tribunal Federal que julgou através do RE 166772-9 RS (relator Min. Marco Aurélio de Mello), inconstitucional o art. 3º. inciso I, da lei nr. 7713 que cobrava contribuição previdenciária dirigida ao INSS.

Enfim há inúmeros e inúmeros exemplos de tributos instituídos cujo fato gerador ou base de cálculo se pauta em conceitos diversos dos existentes ou ainda alterando o seu conceito para atingir o objetivo próprio de arrecadação contrariando o disposto no art. 110 e 109 da Lei Complementar 5172/66 - Código Tributário Nacional.

1.3 INSTRUMENTOS LEGAIS NA DEFESA DO CONTRIBUINTE

Como vimos anteriormente, os princípios constitucionais são as maiores garantias do contribuinte. Mas podemos encontrar em outros ordenamentos jurídicos pátrios, verdadeiras garantias pró-contribuinte.

Esta gama de princípios compõe a chamada “*segurança jurídico-tributária*”

⁵³ GRECO, Marco Aurélio. **Repertório IOB de Jurisprudência**, caderno 3, p. 45, nº 1/2001.

tais princípios são elencados para proteger as relações tributárias, principalmente quanto a sua instituição.

No dizer de BORGES⁵⁴:

A segurança tributária não se reduz a ponderação trivial de um princípio em especial mas sintaticamente dependente de outros direitos e garantias constitucionais. Nenhuma segurança sem justiça tributária; nenhuma segurança sem legalidade, etc. O privilegiamento da enunciação desses direitos não exclui contudo outros direitos e garantias que a CF adota. Eles são apenas os direitos e garantias mais eminentes, os mais dignos de serem questionados. Por isso a CF os nomeia ‘fundamentais’.

Segundo MELLO⁵⁵ “os direitos fundamentais do homem não foram elencados na Constituição apenas para serem formalmente reconhecidos, mas para serem concretamente efetivados”.

Daí serem inconstitucionais as normas jurídicas que, a pretexto de exercitarem competências tributárias, impedirem ou tolherem o pleno desfrute dos direitos públicos subjetivos dos contribuintes

Como dito anteriormente, não apenas dos direitos fundamentais estatuídos na Constituição encontramos exemplos de segurança jurídica do contribuinte, que vêm ao encontro a sua defesa. Para GANDRA⁵⁶ “não é só a Constituição que deve respeitar os direitos do contribuinte, mas a lei que não pode ferir qualquer comando Constitucional”.

Temos no Código Tributário Nacional, com status de lei Complementar, alguns exemplos de legislações esparsas que protegem seus direitos, como por exemplo, o art. 142 o mais festejado deles, pois, somente a autoridade administrativa pode constituir o crédito tributário, através do lançamento, entendido o procedimento emissão de notificação ou auto de infração.

Isso quer dizer que nenhuma outra forma poderá ser utilizada pelo ente tributante para constituir ou exigir seu crédito, que não seja o lançamento ou procedimento administrativo a qual lhe é competência privativa.

⁵⁴ BORGES, José Souto Maior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 22, p. 25, 1997.

⁵⁵ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Eficácia das Normas Constitucionais sobre Justiça Social**. Conferência Nacional da Ordem dos Advogados do Brasil. Fortaleza, 1992.

⁵⁶ GANDRA, Ives. **Comentários a CF do Brasil**. 6º. Vol., Tomo I. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 65.

Por isso mesmo, é ilegal a aplicação das chamadas sanções políticas, que veremos nos capítulos seguintes, que são na prática, formas diversas de exigir o tributo.

É possível encontrar também em Códigos diversos do tributário, preceitos que colaboram na defesa dos interesses do contribuinte como no art. 316 do Código Penal assim disposto: “exigir, para si ou para outrem, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida”

§1º. “Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança de meio vexatório ou gravoso que a lei não autorizou.”

Esta prática é conhecida como excesso de exação e conceituada por MACHADO⁵⁷ como “Cobrança de tributo exacerbada”, e comenta que “pode a exigência consistir, também, no colocar o pagamento de determinado tributo como condição para o atendimento de pretensão do contribuinte junto ao ente público.”

Contra esta prática cabe inclusive ao contribuinte querendo acionar o Estado em perdas e danos e abalo moral e creditício, vez que na maioria dos casos a exação é objeto de inscrição no CADIN, órgão que restringe o crédito em Bancos oficiais e impede o contribuinte de participar de licitações públicas.

No Brasil a questão ainda não foi muito explorado pela doutrina, mas a jurisprudência já registra precioso precedente do Supremo Tribunal Federal, que em recente julgado, condenou o Fisco a indenizar dano causado ao contribuinte, por indevida resposta à consulta que este lhe formulara.⁵⁸

1.3.1 Instrumentos Legais Processuais

Além do direito extensamente analisado anteriormente, poderão ser exercido pelo contribuinte, através de instrumentos processuais próprios, o reconhecimento destes direitos.

Muito utilizados nos dias de hoje, o mandado de segurança tem sido o remédio

⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Revista Consulex, ano III, nr 27, p. 32, mar. 1999.

⁵⁸ RE 131.741-SP, rel. Min. Marco Aurélio Mello, julgado em 09.04.96 ementa publicada no DJU.1 de 24.5.96, p. 17415.

mais eficaz contra a voracidade do Fisco em impor suas exigências ilegais.

Este poderosíssimo instrumento, tem amenizado também o contribuinte na ora de reaver os tributos exigidos inconstitucionalmente e que não são devolvidos pelo Fisco. Como a via ordinária é extremamente morosa em virtude do “*precatória*”, tem-se caminhado pela via mandamental para constituir o crédito contra a Fazenda, e compensá-lo com o devido, agilizando a repetição dos pagamentos indevidos.

Embora a doutrina se divida conquanto à classificação processual, o que importa é que o mandado de segurança tem se mostrado um remédio eficaz contra a volúpia tributária do Fisco como concorda ALWIN⁵⁹: “Conquanto seja ação tributaria imprópria, como o são praticamente todos os meios de que dispõe o contribuinte para insurgir-se contra exigências fiscais, o mandado de segurança se constitui, até mesmo em termos estatísticos, num dos meios mais eficazes para o contribuinte se insurgir contra o fisco”.

E continua o mestre:

Isto, por vários motivos: 1. a liminar em mandado de segurança, como dito, constitui-se em causa de suspensão de exigibilidade do crédito tributário; 2. cabe mandado de segurança (preventivo) mesmo que ainda não tenha sido efetuado o lançamento, tanto bastando que tenha ocorrido ou esteja em vias de ocorrer, no mundo fenomênico, o fato subsumível a hipótese de incidência normativa, pois sendo o lançamento atividade obrigatória sob pena de responsabilidade funcional (art. 142 do CTN), ocorrida a hipótese de incidência normativa no mundo fenomênico, outra alternativa não resta `a autoridade administrativa, senão a de proceder ao lançamento; 3.além disso, considere-se que o mandado de segurança for inadmitido, sem que seja prolatada sentença de mérito, isto não inibe que o contribuinte lance mão de outro meio processual para insurgir-se contra o fisco, como por exemplo, a ação anulatória de débito fiscal; 4. finalmente, ha que se Ter presente, ao lado disso, a celeridade do rito do mandado de segurança.

A Constituição Federal no Capítulo dedicado aos Direitos e Garantias Fundamentais assegura o Mandado de Segurança como urna das garantias do cidadão/contribuinte ao estabelecer em seu art. 5º, LXIX que: “conceder-se-á Mandado de Segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for

⁵⁹ ALWIN, Eduardo Arruda. **Mandado de segurança no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 28.

autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público”. E o inc. XXXV do mesmo art. 50 da Lei Maior preceitua que: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito”. Trata-se de garantias de direitos individuais, não sendo necessária a efetividade da lesão ou dano, bastando a simples ameaça de violação de direito para ter apreciada a questão pelo Poder Judiciário.

É um meio de pedir em Juízo a obtenção de uma prestação in natura e não um ressarcimento de uma prestação com equivalência econômica. Quem requer o Mandado de Segurança defende “seu direito”, o direito subjetivo reconhecido e protegido pela lei. O Mandado de Segurança não pode ser utilizado para investir contra lei em tese, mas para proteção do direito subjetivo, constituído por uma relação entre a lei e o fato. Protege direito líquido e certo.

E direito líquido e certo é o comprovável de plano, aquele que se apresenta com todos os requisitos para o seu reconhecimento e o seu exercício no momento da impetração. Os fatos que embasam o direito devem ser certos e determinados.

A condição da ação, específica, de Mandado de Segurança é que haja ilegalidade ou abuso de poder no ato impugnado. Ato ilegal é o ato contraveniente à lei, contrário ao ordenamento jurídico; praticado com abuso de poder, é o uso do poder além da medida legal, exorbitante, que excede o poder.

Conforme ensinamentos de CRETELIA JÚNIOR⁶⁰: “ilegalidade é gênero de que abuso de poder é espécie. Não há um só caso de abuso de poder que não configure também ilegalidade. Pode, no entanto, haver caso de ilegalidade em que não figure, necessariamente, abuso de poder”.

1.3.2 Mandado de Injunção

O mandado de injunção é uma das boas novidades da Carta de 1988. O constituinte, no louvável propósito de impedir que omissões do Legislativo tolhessem a plena eficácia de normas constitucionais, criou a figura do mandado de injunção.

⁶⁰ CRETELIA JÚNIOR, José. **Os “Writs” na Constituição de 1988**. 1 ed. São Paulo: Forense Universitária, 1989. p. 50.

É bom que se saiba, desde logo, que não há no Direito Comparado nenhum instituto semelhante ao nosso mandado de injunção. “A própria *injunctio* do Direito norte-americano, que inspirou o nome da ação constitucional em pauta, com ela não guarda nenhuma semelhança”⁶¹

O mandado de injunção vem genericamente previsto no art. 5º, LXXI, da Constituição Federal, que estatui: “conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania”.

Como observa SILVA⁶², o mandado de injunção é uma ação constitucional, cujos lineamentos básicos estão apontados na própria Carta da República.

Assim, não há necessidade (ao contrário do que querem alguns) de lei especial definindo-lhe o processo. Tal lei, caso venha a ser editada, apenas poderá vir a dar maior operatividade ao instituto em análise. Nada, porém, de essencialmente novo poderá lhe adicionar ou, muito menos, retirar.

Portanto, o mandado de injunção não depende da edição de nenhuma lei processual para poder ser impetrado. Temos, destarte, que o aludido art. 5º, LXXI, veicula urna normal constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata, como, aliás, estabelece o precitado art. 5º, § 1º., da CF.

Novamente há colocação os ensinamentos de SILVA⁶³, quando remarca que: “o exercício de direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas objeto desse remédio também não caduca”.

Neste ponto, percebe-se que o mandado de injunção assemelha-se à ação de inconstitucionalidade por omissão. Mas só neste ponto.

Como ressalta FIGUEIREDO⁶⁴, “tudo leva a crer que será igualmente admitida a titularidade ativa, a órgãos públicos despersonalizados e universalidades patrimoniais, desde que haja capacidade processual para a defesa dos interesses dos impetrantes” .

⁶¹ FIGUEIREDO, Marcelo. **O Mandado de Injunção e a Inconstitucionalidade por Omissão**. São Paulo: RT, 1991. p. 29-32.

⁶² SILVA, José Afonso da. **Mandado de Injunção e ‘Habeas Data’**. São Paulo: RT, 1989. p. 9.

⁶³ Ibid., p. 52.

⁶⁴ FIGUEIREDO, Marcelo, op. cit., p. 72.

Concorda-se, pois, com o já citado FIGUEIREDO⁶⁵ quando enfatiza: “O importante e fundamental no mandado de injunção é a criação de uma norma individual, no caso concreto, para a realização de um direito já consagrado na Constituição.”

Vejamos o entendimento de BASTOS⁶⁶:

“(…) o provimento judicial (no mandado de injunção) deve ser feito valer tão-somente no caso concreto, isto é: ao órgão judicante compete tão-somente expedir aqueles comandos e diretrizes que confirmam satisfação ao requerente do mandado, sem qualquer possibilidade de que o decidido beneficie terceiros não integrantes do feito”.

Portanto, o Judiciário, ao conceder o mandado de injunção, não legisla, nem executa, mas declara o direito do impetrante, com força mandamental⁶⁷.

A respeito, a lição de PASSOS⁶⁸:

O mandado de injunção, portanto, não é remédio certificador de direito, sim de atuação de um direito já Certificado. Seu objeto é exclusivamente definir a norma regulamentadora do preceito constitucional aplicável ao caso concreto, dada a omissão do poder constitucionalmente competente, originariamente, para isso. Age o Judiciário substitutivamente, exercitando a função que seria do legislador, mas limitado ao caso concreto.

Os direitos expressamente apontados na Constituição, ou que não dependem de norma infraconstitucional para poderem ser desfrutados, rendem ensejo à impetração de mandado de segurança; não de mandado de injunção⁶⁹.

Noutros termos, o mandado de injunção só é cabível quando a inexistência de norma regulamentadora torna impossível ou inviável o exercício de direitos constitucionais. Logo,⁷⁰

⁶⁵ Ibid., p. 67.

⁶⁶ BASTOS, Celso. **Curso de Direito Constitucional**, 13 ed. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 358.

⁶⁷ TEMER, Michel. Limites do mandado de injunção. In: **Revista da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo**, São Paulo, 34/ 112.

⁶⁸ PASSOS, Calmon de. **Mandado de Segurança Coletivo**. Mandado de Injunção. Habeas Data Constituição e Processo. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 98-99.

⁶⁹ TEMER, Michel. op. cit., p. 112.

⁷⁰ Ibid., p. 113.

O direito invocável por meio de mandado de injunção é aquele dependente de intermediação normativa, cuja ausência causa prejuízo. Se o direito constitucional não depende de uma norma infraconstitucional para produzir efeitos, qualquer lesão ou ameaça de lesão a este direito é amparável por meio de mandado de segurança. O mandado de injunção cabe justamente quando, por não existir norma infraconstitucional regulamentadora, o direito constitucional não alcança seu beneficiário.

PORTO⁷¹ assinala: “é manifesto que o mandado de injunção presume uma omissão. Se incorrer essa falta, como por exemplo, na hipótese de haver regulamentação, ainda que injusta, o mandado não será concedido.”

E o mesmo é o entendimento de SUNDFELD⁷²: “A injunção não é um modo de tomar de fato respeitadas as normas de eficácia plena, mas sim de tomar plenamente eficazes as de eficácia limitada”.

Se, por um lado, os direitos e garantias fundamentais tem aplicação imediata (art. 5º 1º, da CF), por outro, é muito comum não poderem, na prática, serem exercitados, à falta de norma legal que os regule. É aí que cabe o mandado de injunção, exatamente para torná-los plenamente executáveis⁷³.

1.3.3 Repetição de Indébito

O direito do contribuinte de requerer em Juízo a repetição do tributo indevido não tem como condicionante o esgotamento das vias administrativas, pois o direito, neste caso, deriva da Constituição.

Muito já se discutiu a respeito do direito de o contribuinte pedir judicialmente a restituição do pagamento indevido de tributos. Os intérpretes, na falta de normas específicas de direito tributário, aplicavam supletivamente normas de direito civil, o que levava à exigência da prova de que o contribuinte pagara o tributo indevido por erro.

Hoje, essa interpretação está inteiramente superada, a melhor doutrina e a

⁷¹ PORTO, Odyr. Mandado de injunção *é manifesto que o mandado de injunção presume uma omissão. Se incorrer essa falta, como, por exemplo, na hipótese de haver regulamentação, ainda que injusta, o mandado não será concebido*”, RJTJSP 115/8-18, Lex.

⁷² SUNDFELD, Carlos Ari. Mandado de injunção. RDP 94/146.

⁷³ CARRAZA, Roque Antônio. Op. cit., p. 253.

jurisprudência demonstraram que, pela natureza compulsória do tributo, aqueles que os pagam não têm escolha, pois o tributo só é devido, se legal.

A ação deve ser instruída com a documentação que convença da legitimidade do pagamento contra o qual se volta e deve ser proposta no prazo de cinco anos a contar do pagamento. É o prazo prescricional.

A repetição do indébito é admitida pelo art. 165, do CTN em três hipóteses, como bem assevera OLIVEIRA⁷⁴:

- 1º) Na hipótese de cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior do que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza, ou ainda, das circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido. Este caso nos apresenta duas hipóteses distintas. A primeira configura “erro de direito”, ou seja, cobrança de tributo sem base legal, ou tributação sem causa. O erro tanto pode partir do fisco, quanto do contribuinte e pode refletir uma inconstitucionalidade, ou uma ilegalidade, cabendo em quaisquer dos casos, o direito à restituição do que foi indevidamente recolhido.
- 2º) Na hipótese de erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento, e
- 3º) Nos casos de reforma, revogação ou rescisão de alguma decisão ordenativa.

Ponto importante refere-se àqueles impostos em que o encargo é transferido pelo sujeito do direito para o sujeito de fato (repercussão do tributo), o autor da ação devera provar que assumiu o referido encargo ou que esta autorizado a receber o valor, por aquele que o assumiu.

A matéria de repetição dos tributos vem-se pacificando gradualmente.

Antes do advento do art. 166, do CTN, o problema da restituição dos tributos indiretos criou muitos debates. O Supremo Tribunal Federal entendia inicialmente não caber a restituição do tributo indireto em virtude da “SÚMULA 71 — Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.”

Daí se entendia que havia sempre a translação para o consumidor, impossível a restituição, entendimento que foi aperfeiçoado pela “SÚMULA 546 — Cabe restituição do tributo pago, indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o

⁷⁴ OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. **Curso Expositivo de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Resenha Tributária, 1986.

contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de fato o quantum respectivo.”

O art. 166 distanciou-se da Súmula 71, permitindo a restituição somente a quem prove ter assumido o encargo, ou, se transferiu, estar autorizado.

O citado art. 166 do CTN pode ser analisado da seguinte maneira, de acordo com o que prescreve o artigo: “A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

O que se percebe, desde logo, é a preocupação do Legislador de evitar a expressão IMPOSTO INDIRETO⁷⁵.

Sabe-se que a divisão dos impostos em “Diretos e Indiretos” carece hoje de qualquer significação científica.

O imposto indireto se desvincula da capacidade contributiva e face da obrigação de pagar o tributo a outro dado, como por exemplo, o consumo no IPI e circulação econômica do imposto estadual da circulação de mercadorias (ICMS).

O desprestígio dessa classificação não decorre tanto da ambigüidade da terminologia, mas da definição dos próprios conceitos.

Para a explicação da regra contida neste artigo 166 contamos com MACHADO⁷⁶, em seu trabalho Repetição do Indébito no Direito Tributário.

Segundo ele, para justificar a norma do art. 166 do CTN, utilizou inúmeros argumentos, nenhum, porém, de natureza jurídica:

Se o ‘SOLVENS’, ao cobrar o preço de seus bens ou serviços, repassa a terceiro o ônus do tributo indevido, argumenta-se que enriquece injustificadamente, de modo que entre enriquecer o Contribuinte e enriquecer o Estado, que enriqueça então o Estado, mesmo que praticando um ilícito. Ocorre, no entanto, que o contribuinte que computa no custo ou acrescenta no preço tributo que sabe indevido, não realiza o pressuposto jurídico do enriquecimento injustificado, em relação ao terceiro com quem contrata o preço dos seus bens ou serviços.

⁷⁵ CAMPOS, Djalma de. **Direito Processual Tributário**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 85.

⁷⁶ MACHADO, Brandão. **Repetição de Indébito no Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 64.

Ao pagar o preço contratado, o terceiro nunca faz um pagamento indevido, pois não paga dívida inexistente. Para caracterizar o enriquecimento injustificado, necessário seria que o tributo constituísse obrigação do terceiro e que, não sendo devido, lhe fosse indevidamente exigido pelo ‘SOLVENS’. Como porém, o tributo é de responsabilidade do ‘SOLVENS’, o seu único devedor, e não do terceiro, não há possibilidade lógica de ocorrer a hipótese de o terceiro pagar o indevido. Tudo o que o terceiro paga é sempre devido, pois é sempre preço, a menos que a lei o considerasse devedor do tributo, em lugar do ‘SOLVENS’.

O que na verdade este art. 166 fez foi abrandar o rigoroso entendimento do Supremo Tribunal Federal, proclamado em sua Súmula 72, já aqui citada.

1.3.4 Ação Declaratória

Na Ação Declaratória o sujeito passivo da obrigação tributária visa estabelecer em seu favor uma decisão judicial aplicável aos casos futuros e a novas demandas, decisão esta que lhe declare a inexistência da obrigação tributária em casos concretos.

Quer dizer, ao contribuinte é concedido agir preventivamente em face do Fisco, por meio da ação declaratória, principalmente quando não se trata da invocação de um direito considerado como líquido e certo, ferido ou ameaçado de violação.

A ação declaratória tem por objeto o pronunciamento da Justiça (declaração por sentença) no sentido da existência ou não de relação jurídica. Ela esclarece se o autor tem certo direito ou não.

Prevista no art. 4º, incisos I e II e parágrafo único, do Código de Processo Civil, a ação declaratória se presta a conferir certeza jurídica acerca da existência ou inexistência de obrigação tributária, e bem assim, se houver relação jurídico tributária, a referida ação determinará qual a sua intensidade.

O CPC no artigo e incisos acima mencionado assim determina:

“Art. 4º O interesse do autor pode limitar-se à declaração:

I - da existência ou da inexistência de relação jurídica;

II - da autenticidade ou falsidade de documento.

Parágrafo único. É admissível a ação declaratória, ainda que tenha ocorrido a violação do direito.”

Para ALVIM⁷⁷:

A ação declaratória, cuja amplitude é pacificamente admitida pela doutrina e jurisprudência, é, por isso mesmo, plenamente aplicável ao direito processual tributário. A sua aplicabilidade ao direito processual tributário submete-se aos pressupostos gerais. Dado que a ação declaratória vem prevista no Código de Processo Civil, e tendo em vista a circunstância de que qualquer lei de natureza processual-tributária existe respeitadamente ao procedimento de tal ação, aplica-se integralmente ao direito processual tributário o processo civil. E, no caso do processo civil, o procedimento da ação declaratória é o procedimento padrão ou ordinário (arts.291 e segs.do CPC), dado que aí não se reservou procedimento especial algum a ação declaratória. A ação declaratória, aplica-se o procedimento ordinário do CPC

MORAES⁷⁸, assim se manifesta:

A ação declaratória previne litígios mediante o esclarecimento de relação jurídica obscura e duvidosa. Um dos pressupostos da ação é o interesse de agir (necessidade correta de eliminar ou resolver a incerteza de direito), que deve ficar ao lado da legitimatio que causam e da existência da vontade da lei cuja declaração se pleiteia. O rito da ação declaratória é o ordinário, semelhante a das demais ações. Trata-se de uma ação ordinária, que visa uma sentença de efeitos meramente declaratórios, sem fins constitutivos. Da sentença em ação declaratória cabe recurso de apelação.

Esta ação que deve ser intentada quando o tributo não tenha ainda sido pago, pois a sentença favorável ao autor não o habilita a haver repetição de indébito pago, poderá ser utilizada nos mais diversos casos: para declarar a inexistência de obrigação tributária; fixação da obrigação tributária em quantia menor; de tributo de não-incidência tributária; declaração de imunidade ou isenção fiscal etc.

1.3.5 Ação Anulatória de Débito Fiscal

É uma das medidas possíveis de o contribuinte adotar na defesa dos seus direitos, assim como é uma das mais utilizadas como remédio judicial para anular lançamentos tributários ou decisões administrativas.

⁷⁷ ALVIM, Arruda. **Manual de Processo Civil**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986. v.1

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

Na ação anulatória, o sujeito passivo da obrigação tributária busca invalidar o lançamento contra si efetuado ou a decisão administrativa que não acolheu as suas razões de impugnação da pretensão da Fazenda Pública⁷⁹.

Pode fazê-lo a qualquer momento, ou seja, após a lavratura do auto de infração, abrindo mão da via administrativa porventura em curso ou mesmo após o esgotamento da discussão administrativa.

Uma vez proposta a ação anulatória, com prévia garantia de instância a Fazenda Pública não pode ajuizar a execução fiscal, pois se o contribuinte se antecipou e devidamente garantiu a instância, fica trancada a via de execução.

O ajuizamento da ação anulatória, desacompanhado de depósito, não inibe a fazenda pública de intentar a competente ação de execução fiscal, onde teremos dois processos com idêntico objeto.

O rito da ação anulatória é o procedimento comum, por lhe faltar disposição em contrário (art. 271, do CPC). Se o valor da causa for superior a vinte vezes o maior salário mínimo vigente no País, será adotado o procedimento.

A ação anulatória de débito fiscal foi expressamente prevista no Código Tributário Nacional, em seu art. 169, o qual a chamou de ação anulatória da decisão administrativa, que denegar restituição.

Esta ação poderá ser proposta diante de diversos casos: anular lançamento tributário ou auto de infração, por irregularidade formal, anular débito fiscal indevido em razão de não-incidência do tributo ou não ocorrência de fato gerador da respectiva obrigação tributária, anular débito fiscal indevido em razão de isenção tributária de base de cálculo incorreta ou por falta de lei anterior, etc.

⁷⁹ CAMPOS, Djalma de, op. cit., p. 83.

2 AS ARBITRARIEDADES DO FISCO

2.1 PRINCIPAIS EQUÍVOCOS

Os principais equívocos cometidos pelo poder tributante centram-se na alteração de conceitos para ampliar a base de cálculo ou criar fato gerador diversos do estipulado pela Constituição, em suma tenta romper as barreiras das limitações constitucionais ao poder de tributar.

Elevados no capítulo anterior, desnecessário o comentário a cerca dos conceitos freqüentemente alterados pelo Fisco. Outro equívoco bastante utilizado é a instituição de tributo por via diversa do comando constitucional no que tange a forma, lei complementar e lei ordinária.

Não são raros os tributos que deveriam ser instituídos ou aumentados pela via de lei complementar, porém o meio utilizado passa a ser a lei ordinária.

Embora alguns doutrinadores como PIZOLI JUNIOR e BATALHA⁸⁰, não encontram entre Lei Complementar e Lei ordinária qualquer grau de subordinação, a maioria, como GANDRA, AMARAL e CRUZ⁸¹ entendem haver subordinação da Lei Complementar à Constituição e a Lei Ordinária à Lei Complementar.

É o que observamos da lição de GANDRA:

É portanto, a lei complementar norma de integração entre princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação, no que tem razão, tal esfera não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A Lei Complementar é superior à lei ordinária servindo de teto naquilo que é de sua particular área mandamental.

⁸⁰ PIZOLI JUNIOR, Reinaldo; BATALHA, Célio de Freitas. **Revista dos Tribunais**, nr 9, p. 91, 1994.

⁸¹ GANDRA Ives; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do e CRUZ, Diniz Ferreira da. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**, São Paulo: Saraiva, 1988. p. 85.

Desta forma, deve ser respeitado o mandamento Constitucional, quando deva ser criado ou aumentado tributo pela via da Lei Complementar e não ser utilizado outra forma.

MORAES⁸², falando sobre competência tributária, assim se expressa: “deve ela respeitar os princípios e as normas constitucionais bem como a hierarquia das leis tributárias (art. 6º do CTN), daí o princípio da indelegabilidade da competência (art.7º do CTN)”.

Outro aspecto de cunho abusivo no âmbito formal é a instituição e majoração de tributos via medida provisória.

Embora esta questão tenha passado a bons olhos pelo crivo do judiciário⁸³, ela significa um retrocesso ao Estado democrático de direito, porque o centro do conceito de lei esta em seus pressupostos básicos, ou seja emanado pelo poder legislativo.

Esta foi a insurreição dos nobres da época do Rei João Sem Terra que, cansados de verem tributos criados ou aumentados a todo instante, resolveram se reunir e exigir que daquele momento em diante esta prática passaria primeiro pelo Conselho dos Nobres e depois seria exigido de seus súditos.

Admitir que as normas veiculadas mediante Medidas Provisórias, mesmo que indiretamente, sejam tratadas de forma equivalentes à lei, representa grave violação de incontáveis fundamentos da Carta Constitucional, dentre esses se destacando a usurpação do Poder Legislativo e sua função pelo Executivo, a quebra da tripartição de poderes insculpida na Carta Magna, a renúncia — mesmo por omissão tácita — da competência constitucional outorgada ao Poder Legislativo, a delegação ao Executivo para impor tributos e outras exigências nessa seara.

Isto tudo é uma verdadeira violência aos anseios da sociedade que depositou essa missão nos seus representantes legisladores, com ainda a agravante daquelas contemplarem eficácia imediata, antes que a lei exista, quando somente esta, se válida, é que pode atender a observância do princípio da legalidade, tudo inclusive sem sequer existir a garantia de que essa venha a ser cumprida, nem quando.

⁸² MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1993. 1º vol., p. 266.

⁸³ ADIN 1.417-0/DF liminar, pelo Plenário do STF, mar/1996.

A utilização inadvertida de Medidas Provisórias em sede tributária nega o próprio *princípio da legalidade*, sempre a exigir prévia autorização da sociedade, legítima e na exata fisionomia balizada na Carta Maior, através de lei em sua acepção unívoca, respeitante dos *direitos e garantias fundamentais* asseguradas na Carta Maior e dentro do planejamento e previsão incita que qualquer obtenção de *receitas derivadas* que pretenda implantar o Estado.

Essas pilastras não se coadunam com atropelos e improvisações, com a forma dessa iniciativa quando não provinda do Poder Legislativo e sim através do Executivo, muito menos mediante utilização a seu bel talante de Medidas Provisórias, consumando imposições fiscais sem a imprescindível existência de *prévia lei*, já que aquela lei não é.

Cabe lembrar que medidas provisórias são atos administrativos *lato sensu*, dotados de alguns atributos da lei, que o Presidente da República pode expedir em casos de relevância e urgência.

A Constituição não deu, a esta autoridade, “carta branca” para baixá-las. Pelo contrário, sua competência é restritíssima, como podemos perceber examinando, sistematicamente, o art. 62 e seu parágrafo único da Lei Maior:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias.

Parágrafo único. As medidas provisórias perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes.

Toma-se ao precitado art. 62 da CF. Nele está estatuído que as medidas provisórias só têm cabida em caso de relevância e urgência.

Assim, não é por qualquer motivo que elas podem ser validamente baixadas. Por igual modo, é insuficiente que exista relevância ou urgência para que tais atos normativos sejam constitucionais. Para isto, é imprescindível que à relevância se some a urgência.

Em suma, segundo a própria dicção constitucional, sem relevância e urgência não há cogitar de medidas provisórias.

CARRAZZA⁸⁴ assim se pronunciou quanto ao tema:

Podemos dizer, sempre com apoio na Constituição, que só há urgência, a autorizar a edição de medidas provisórias, quando, comprovadamente, inexistir tempo hábil para que uma dada matéria, sem grandes e inilidíveis prejuízos à Nação, venha a ser disciplinada por meio de lei ordinária. Ora, é perfeitamente possível, nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 64 da CF, aprovar-se uma lei ordinária no prazo de 45 dias contados da apresentação do projeto. Logo, em nosso direito positivo, só há urgência se realmente não se puder aguardar 45 dias para que uma lei ordinária venha a ser aprovada, regulando o assunto.

Assim, a medida provisória, apesar de insculpida no art. 62 da CF/88, age contra o princípio da legalidade. O que mais preocupa é a reedição desmedida das MP, sem que o judiciário impusesse um limite a esta prática.

Vem o Poder Legislativo, de certa forma, adotando providências com o objetivo de restringir a edição de Medidas Provisórias. Exemplo disso é o artigo 246 mandando incluir nas Disposições Constitucionais Gerais da Carta Política, pela Emenda Constitucional n. 06, de 15.08.1995, segundo o qual é vedada a utilização de Medida Provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada a partir de 1995.

O Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade 293-DF, em que foi Requerente o Procurador Geral da República e Requerido o Presidente da República, considerou que as Medidas Provisórias configuram, no Direito constitucional positivo brasileiro, uma categoria especial de atos normativos primários emanados do Poder Executivo, que se revestem de força, eficácia e valor de lei (RTJ nº. 146/707-738). Como a função legislativa ordinária pertence ao Congresso Nacional que a exerce por direito próprio, com a observância da estrita tipicidade constitucional que define a natureza das atividades estatais, torna-se imperioso assinalar - e advertir que a utilização da medida provisória, por constituir exceção derogatória do postulado da divisão funcional do poder, subordina-se, em seu processo de conversão legislativa,

⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antônio, op. cit., p. 186.

à vontade soberana do Congresso Nacional.

Segundo MELEGA⁸⁵

“O que justifica a edição das Medidas Provisórias é a existência de um estado de necessidade, que impõe ao Poder Executivo a adoção imediata de providências de caráter legislativo, inalcançáveis segundo as regras ordinárias de legiferação, em face do próprio periculum in mora que certamente decorreria do atraso na concretização da prestação legislativa.”

E segue afirmando:

A medida provisória, idealizada para o regime político parlamentarista, não se afeiçoa ao regime presidencialista e está longe de representar o ideal de segurança jurídica nesse regime político. Por isso mesmo devia conscientizar-se o Congresso Nacional que não pode e não deve retardar a sua apreciação e a disciplina das relações jurídicas decorrentes daquelas que não foram convertidas em lei, o que é essencial à manutenção da ordem jurídica.

Mostram as estatísticas levantadas pelo Ministro do Supremo Tribunal Federal, Celso de Mello, que em onze anos foram editadas 4.026 medidas provisórias, incluindo-se nesse total as reedições. O Presidente Fernando Henrique Cardoso, em quase cinco anos de Governo editou 3.223 medidas provisórias. Isso até novembro de 1999, quando as estatísticas foram publicadas na “Folha de São Paulo” edição de 10.11.1999. O Presidente José Sarney foi responsável por 138, Collor por 160 e Itamar por 505. Nesse mesmo período o Congresso Nacional aprovou 2.176 leis, praticamente a metade das medidas provisórias editadas desde o início de vigência da Constituição Federal de 05.10.1988.

Vale a pena, por isso, lembrar alguns pronunciamentos do Presidente Fernando Henrique Cardoso, ao tempo em que era Senador da República (FOLHA DE S. PAULO, 07.01.2000):

“O Congresso deve terminar com o abuso na edição de medidas provisórias. E deve alertar o novo governo que a ‘delegação legislativa’ - instrumento que é

⁸⁵ MELEGA, Luiz. Repertório IOB de Jurisprudência 1/14495, p. 137, mar./2000

constitucional, mas, que no quadro do sistema presidencialista, beira a anomalia - só pode ser usada com parcimônia e dentro dos limites precisos.”⁸⁶

“O Executivo abusa da paciência e da inteligência do país quando insiste em editar medidas provisórias sob o pretexto de que, sem sua vigência imediata, o Plano Collor vai por água abaixo e, com ele, o combate à inflação.”⁸⁷

“O presidente Sarney começou a utilizar as medidas provisórias como rotina e o Congresso a engoli-las. O presidente Collor - ungido pelas urnas e ansioso para por em prática seu projeto político - seguiu-lhe as pegadas.”⁸⁸

Seria muito bom para o País e para o mundo jurídico se o Sr. Presidente da República, em momento de boa inspiração política, voltasse às suas acertadas e corretas idéias do tempo em que era Senador da República, no que toca à edição de Medidas Provisórias.

Sem sombra de dúvida, a prática mais freqüente de arbitrariedades cometidas pelo Fisco são as chamadas Sanções Políticas.

Na lição de MACHADO⁸⁹: “Sanções Políticas são restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial fiscalização, entre outras”

Qualquer que seja a restrição que implique cerceamento da liberdade de exercer atividade lícita é inconstitucional, porque contraria o disposto nos artigos 50 inciso XIII, e 170, parágrafo único, do Estatuto Maior do País.

É preciso entender que a prática de negar a autorização para a impressão de blocos de notas fiscais por exemplo é uma sanção administrativa, mas que tem por objetivo forçar o contribuinte ao pagamento de tributo, sendo o inadimplemento do contribuinte um dos maiores motivos para esta negativa. Este reflexo indireto de forçar o pagamento do tributo é chamado de sanção política.

⁸⁶ CARDOSO, Fernando Henrique. **Folha de São Paulo**, 15/02/1990.

⁸⁷ *Ibid.*, 07/06/1990.

⁸⁸ *Idem*, 28/06/1990.

⁸⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 30, p. 46, 1998.

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

Não obstante inconstitucionais, as sanções políticas, que no Brasil remontam aos tempos da ditadura de Vargas, vêm se tomando a cada dia mais numerosas e arbitrárias, consubstanciando as mais diversas formas de restrições a direitos do contribuinte, como forma oblíqua de obrigá-lo ao pagamento de tributos, ou às vezes, como forma de retaliação contra o contribuinte que vai a Juízo pedir proteção contra cobranças ilegais.

São exemplos mais comuns de sanções políticas a apreensão de mercadorias sem que a presença física destas seja necessária para a comprovação do que o fisco aponta como ilícito; o denominado regime especial de fiscalização; a recusa de autorização para imprimir notas fiscais; a inscrição em cadastro de inadimplentes com as restrições daí decorrentes a recusa de certidão negativa de débito quando não existe lançamento consumado contra o contribuinte; a suspensão e até o cancelamento da inscrição do contribuinte no respectivo cadastro, entre muitos outros.

Todas essas práticas são flagrantemente inconstitucionais, entre outras razões, porque: a) implicam indevida restrição ao direito de exercer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, assegurado pelo art. 170, parágrafo único, da vigente Constituição Federal; e b) configuram cobrança sem o devido processo legal, com grave violação do direito de defesa do contribuinte, porque a autoridade que a este impõe a restrição não é a autoridade competente para apreciar se a exigência do tributo é ou não legal.

A suspensão e o cancelamento da inscrição no cadastro fazendário implicam verdadeira proibição do exercício da atividade econômica pelo contribuinte. Nada,

portanto, justifica tal providência, posto que o art. 5º., inciso XIII, da CF/88, coloca no altiplano dos direitos fundamentais a liberdade profissional, a dizer que é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer; enquanto o art. 170, parágrafo único, da Lei Maior, diz que é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo os casos previstos em lei.

No primeiro desses dispositivos consagra-se a liberdade de exercício profissional e inicia uma exigência possível, como condição para tal exercício, diz respeito à capacidade profissional. Assim, por exemplo, para exercer a atividade de médico, ou de advogado, é válida a exigência do diploma universitário, que atesta a respectiva capacitação profissional.

No segundo consagrada está a liberdade de exercício de atividade econômica. Mais ampla, tanto que não comporta exigência nenhuma, nem mesmo de capacitação, seja de que natureza for. A ressalva contida no final do dispositivo diz respeito a certas atividades que, por questão de segurança, ficam a depender da autorização estatal, como acontece, por exemplo, com o fabricação e comercialização de determinadas armas e munições.

Existem abusos contra o contribuinte, consubstanciados em exigências previstas na legislação, que se caracterizam por evidentes desvios de finalidade, dos quais é exemplo a exigência de certidão de quitação das Fazendas Públicas como condição para concessão do “habite-se” de um imóvel. Ao conceder o “habite-se” a Administração Pública apenas afirma que o imóvel está em condições de ser habitado. Exerce o seu poder de polícia, nessa área. Nada mais. Só é válida, pois, a denegação do “habite-se” no caso em que inexistam tais condições.

Tais abusos estão muita vezes autorizados em lei, cuja inconstitucionalidade, portanto, parece evidente.

Tem se tornado comum, especialmente no âmbito da fiscalização federal, a intimação de contribuintes para que forneçam aos fiscais demonstrativos dos mais diversos, verdadeiros relatórios de certas atividades, para que os fiscais não tenham o trabalho de extrair dos livros e documentos mantidos pelo contribuinte, por exigência

legal, as informações que desejam.

Os contribuintes estariam obrigados a atender tais exigências, porque estariam cumprindo obrigação acessória, ou o dever de informar. Importa, pois, determinar-se o que constitui objeto de uma obrigação acessória, é o que configura abuso do poder-dever de fiscalizar.

Obrigação tributária acessória é aquela prevista na legislação tributária. A escrituração de livros e a emissão de documentos, por exemplo. Inexistem obrigações acessórias instituídas caso a caso pelos agentes fiscais. Resta a obrigação acessória consistente no dever de informar, ou de prestar esclarecimentos, e nesta é que se concentra a questão de saber até onde vai a obrigação tributária acessória e onde começa o dever de fiscalizar, certo que “o sistema de fiscalização dos tributos repousa, fundamentalmente, na tessitura das obrigações acessórias”⁹⁰

Bom sempre recordar que o obrigação acessória, no caso de descumprimento, transforma-se em principal, ex vi do art. 113 II do CTN. Porém, esta obrigação principal, agora tributo, deve obedecer ao princípio da legalidade. Concluí-se então, que a norma instituidora da obrigação acessória somente poderá ser derivada da lei, sob pena de ser inexigível.

São estas questões que acabam abarrotando o judiciário e tornam a emperrar o desenvolvimento econômico do país e diminuem a justiça.

2.2 AS LEGISLAÇÕES INCONSTITUCIONAIS

O Min. JOBIM⁹¹, na época deputado federal, comentava que “Quando os senhores encontrarem uma lei tecnicamente falha, com traços de ilegalidade ou inconstitucionalidade, não é porque somos falhos ou incompetentes, mas, houve um acordo partidário para que a redação fosse aprovada”.

⁹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 24, p. 64-65, 1997.

⁹¹ JOBIM, Nelson. *Palestra no XI Encontro do Advogados do Estado de Santa Catarina*. Blumenau 09/1994.

Isto demonstra a falta de preocupação do legislador pela ciência jurídica e pelos direitos fundamentais do cidadão, em especial do contribuinte, uma vez que o que mais se alteram são legislações tributárias.

Assim não são poucos os exemplos de legislações inconstitucionais ou ilegais que assolam o país. Sejam elas elaboradas pelo executivo ou pelo legislativo, todos tem interesses que defendem em causa própria, pouco se preocupando com a técnica jurídica ou com a Lei Maior da Nação.

Vejamos alguns exemplos de legislações que são verdadeiros atentados contra os direitos fundamentais do contribuinte:

A legislação de alguns Estados, faculta a suspensão, e até o cancelamento, da inscrição no cadastro de contribuintes, como forma de punição. A legislação tributária do Estado do Ceará, por exemplo, admite a suspensão das inscrições de contribuintes que praticarem determinadas infrações, que menciona, e até a cassação da inscrição, na hipótese de não solução das pendências no prazo de 60 dias⁹². A de Pernambuco, a seu turno, estabelece o cancelamento da inscrição como forma de punição das infrações que menciona, chegando ao cúmulo de colocar entre os casos de cancelamento outras hipóteses previstas em portaria do Secretário da Fazenda⁹³.

A legislação do Rio Grande do Sul estabelece tratamento curioso para o problema, determinando que o deferimento da inscrição como contribuinte desse imposto “fica condicionado à prestação de fiança idônea, cujo valor será equivalente ao imposto calculado sobre operações ou prestações estimadas para um período de 6 (seis) meses, caso o interessado, tendo sido autuado por falta de pagamento de impostos estaduais, tenha deixado de apresentar impugnação no prazo legal ou, se o fez, tenha sido julgada improcedente, estendendo-se o aqui disposto, no caso de sociedades comerciais, aos sócios ou diretores⁹⁴”

Estabelece, também, o regulamento gaúcho, que a garantia exigida como condição para inscrição do contribuinte “não ficará adstrita à fiança, podendo ser exigida garantia real, ou outra fidejussória” e mais, “deverá ser complementada

⁹² Decreto nº 24.569, de 3 1/07/97, artigos 101 a 103.

⁹³ Decreto nº 14.876, de 12/03/ 91, artigo 77.

⁹⁴ art. 30 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 37.699, de 26/08/97.

sempre que exigida e, sempre que se tratar de garantia fidejussória atualizada a cada 6 (seis) meses⁹⁵”

Diz ainda o referido regulamento que a inscrição do contribuinte do ICMS poderá ser cancelada, entre outras hipóteses também inadmissíveis, se este não prestar a fiança exigida. Inscrição que somente poderá ser novamente concedida “se comprovado terem cessado as causas que determinaram o cancelamento e satisfeitas as obrigações dela decorrentes⁹⁶”

Maior absurdo não pode haver, porque isto significa colocar como condição para o exercício da atividade econômica o pagamento do tributo.

A inscrição no cadastro de contribuintes não pode ser transformada em autorização para exercer a atividade econômica. Nem o seu cancelamento em forma de obrigar o contribuinte a cumprir seus deveres para com o Estado. Mesmo o contribuinte mais renitente na prática de infrações à lei tributária não pode ser proibido de comerciar. Mesmo aquele que tenha sido condenado, no juízo criminal competente, por prática de crime de sonegação de tributos, tem o direito de continuar exercendo o comércio, porque a lei não comina a pena de proibição do exercício do comércio aos que cometem esse crime.

Aliás, mesmo a lei penal, lei ordinária federal posto que à União compete legislar em matéria penal, não pode cominar a pena de cancelamento da inscrição do contribuinte, posto que estaria instituindo pena de caráter perpétuo, que a Constituição proíbe (CF/88, art. 5º., inciso XLVII, alínea “b”).

A ilicitude de não pagar os tributos devidos não exclui o direito de exercer a atividade econômica, que é direito fundamental. Atividade econômica lícita, é certo, mas a ilicitude do não pagar o tributo não faz ilícita a atividade geradora do dever tributário. Uma coisa é a ilicitude de certa atividade. Outra, bem diversa, a ilicitude consistente no descumprimento da obrigação tributária, principal ou acessória. Mesmo incorrendo nesta última, quem exercita atividade econômica continua protegido pela garantia constitucional.

⁹⁵ art. 3º, parágrafo único, alíneas “a” e “b”.

⁹⁶ art. 6º, inciso 1, e seu parágrafo único.

Também no regulamento de ICMS do nosso Estado podemos encontrar verdadeiro abuso ao princípio da ampla defesa e contraditório pleno, no art. 141 do Regulamento das Normas Gerais do direito Tributário de Santa Catarina assim disposto:

Art. 141 – Não cabe reclamação contra Notificação Fiscal referente a crédito tributário lançado pelo sujeito passivo, mediante o respectivo registro nos livros fiscais próprios, ressalvadas as hipóteses de:

I - depósito prévio, em dinheiro, de seu montante integral;

II- apresentação do documento de arrecadação relativo ao tributo exigido.”

Subentende-se por este dispositivo, que o contribuinte não pode questionar os eventuais erros formais das notificações. Verdadeiro abuso, vez que pelo princípio da ampla defesa e contraditório pleno (art. 5º da CF) o contribuinte pode usar de toda matéria útil em sua defesa, tanto as de cunho material como formal.

E não raras vezes nos deparamos com erros de capitulação legal, inadequada autoridade incompetente para notificar, entre outros erros formais.

Exemplo claro de autoridade incompetente para notificar ocorreu com a edição da lei 3.243 de 1994 do Estado de Santa Catarina que transformou escriturários da fazenda estadual em fiscais de mercadoria em trânsito, os quais não satisfazem os requisitos básicos e a maioria sequer tinha o primeiro grau completo e sem qualquer habilitação para exercer tal função. A legislação em comento foi declarada inconstitucional pelo Supremo por pedido do Sindicato dos Fiscais de tributos estaduais ao procurador Geral da República.

Mais um exemplo de inconstitucionalidade é o art. 40 da Lei n. 6.830/80 (Lei das Execuções Fiscais) ao estabelecer: “O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição”.

Este artigo, além de não se estribar em nenhum motivo mais consistente, fere nossa tradição jurídica e, mais do que tudo, é inconstitucional.

Imprescritíveis, em nosso direito positivo, são as ações que viabilizam os direitos personalíssimos (o direito à vida, à honra, à liberdade, ao nome, à reprodução

da imagem à segurança pessoal, e assim por diante).

As ações que dão eficácia aos direitos patrimoniais, em nosso Direito, sempre prescreveram: em 5, 10, 15, 20 anos, não importa, mas sempre prescreveram. Nunca se aceitou que uma dívida pudesse ficar em aberto.

O mesmo se dá com as obrigações tributárias. O contribuinte pode livrar-se de seus débitos tributários pela inação do Fisco durante certo lapso de tempo.

A prescrição da ação de cobrança dos tributos baseia-se não numa renúncia do Fisco ao seu direito — porquanto a obrigação tributária é indisponível —, mas na necessidade de proteger o interesse público da “incerteza e instabilidade das relações econômicas”. Mesmo os créditos tributários não podem se eternizar. Mais dia, menos dia, devem desaparecer.

Pois este art. 40 da Lei n. 6.830/80 pretende introduzir, entre nós, a imprescritibilidade de algumas dívidas tributárias. Isto, além de absurdo, é inconstitucional.

Outra questão ainda é a de se falar do imposto de importação sobre o qual houve o reconhecimento da inconstitucionalidade pelo TFR da 3ª Região, baseados dos seguintes princípios constitucionais: do “direito adquirido”, do “ato jurídico perfeito” (inc. XXXVI do art. 5º da CF/88), da irretroatividade da lei fiscal (art. 150, III “a” da CF/88), do “devido processo legal” (art. 5º., LIV da CF/88), da “razoabilidade” e da “motivação das decisões administrativas” (incs. LV e XXXV do art. 5º e inc. X, da CF/88), da “boa-fé”, da “livre iniciativa” e da “não intervenção” no setor privado (art. 174 da CF/88).

A 4ª. Turma do E. TRF da 3ª Região concedeu Mandado de Segurança impetrado em caráter preventivo contra o Sr. Inspetor da IRFSP, proclamando incidentalmente a inconstitucionalidade da aplicação dos dispositivos do Decreto nº 1.490/95 (DOU de 16/05/95) à importação de veículo cujo embarque no exterior e entrada no território nacional ocorreram sob a vigência dos Decretos nº 1.391/95 10/02/95 e nº 1.471/95 de 27/04/95, para tanto baseando-se no magistral voto da Ilustre Juíza Lucia do Valle Figueiredo ementado nos seguintes termos:

Tributário. Importação de Veículos. Majoração de Alíquota. Negócio Jurídico Concretizado antes da Vigência do Decreto 1.427 de 30.03.95 que elevou a Alíquota para 70%. Ausência de Motivação. Violação dos Princípios Constitucionais do Direito Adquirido e da Irretroatividade da Lei. Não-Observância do Princípio da Lealdade e da Boa Fé. Embora o artigo 153, § 1º. da Constituição Federal permita ao Executivo aumentar as alíquotas do imposto de importação, há que se observar os princípios constitucionais garantidores da segurança jurídica, devendo-se respeitar o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

E continua o acórdão:

A alteração das alíquotas do imposto de importação deve ser motivada para a validade da majoração e não pode atingir situações consumadas ao abrigo do planejamento anterior. A irretroatividade integra princípio basilar da Constituição, verificando-se esta apenas diante de motivação suficiente. O ato administrativo, consubstanciado no decreto majorador de nº 1.427/95 não observou os princípios da segurança jurídica, da lealdade e da boa fé. Irrelevante o exame do momento de ocorrência do fato impositivo do imposto de importação, diante dos superiores princípios constitucionais. Apelação provida.

Este é um dos poucos exemplos onde os princípios fundamentais em conjunto suplantaram uma norma isolada da Constituição e mantiveram a segurança jurídica em pró do contribuinte. Esta decisão além de exemplar deveria servir de padrão para outros tribunais e em todas as situações que envolvam uma coletânea de princípios, que como no caso acima exposto, foram feridos.

Não poderia deixar de comentar o abuso cometido pelo INSS quando da execução de contribuições previdenciárias na justiça do trabalho.

A Lei 8.620 de 5/01/93 deu ao art. 43 da Lei que institui o Plano de Custeio da Previdência Social (lei 8.212 de 24/07/91) redação segundo a qual nas ações trabalhistas de que resultar o pagamento de direitos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária o juiz, sob pena de responsabilidade, determinará o imediato recolhimento das importâncias devidas à Seguridade Social. O parágrafo único do mesmo dispositivo, acrescentado pela referida lei, dispõe que nas sentenças judiciais ou nos acordos homologados em que não figurarem, discriminadamente, as parcelas legais relativas à contribuição previdenciária, esta incidirá sobre o valor total apurado em liquidação de sentença ou sobre o valor do acordo homologado.

Embora Constitucionalizado pelo art. 1º. da Emenda Constitucional nº 20 de 15/12/98 que acrescentou ao art. 114 da Carta de 1988 o §3º, em cujos termos compete ainda à Justiça do Trabalho executar de ofício as contribuições sociais previstas no art. 195, I, a) e II. Esta prática é condenável, uma vez que a atribuição específica de arrecadar tributo é do poder executivo e não do judiciário.

Esta prática contraria o estatuído no art. 142 do CTN e foge de longe, aos aspectos formais da constituição do crédito tributário que prevê o lançamento da inscrição na dívida ativa e a execução através de lei própria, a Lei 6.830/81.

Se fôssemos exemplificar todas as leis inconstitucionais ou ilegais em matéria tributária estenderíamos páginas e páginas neste tema sem esgotar a matéria, sem falarmos nos mais conhecidos temas de inconstitucionalidade já declarados pela corte maior desta nação como o Finsocial, PIS, Pró-Labore, Contribuição Social Sobre o Lucro no ano de 1989, ILL e tantos outros.

Outra verdadeira arbitrariedade cometida pelo Fisco é a utilização da Taxa Selic para aplicação dos juros moratórios. Ausente a inflação que alimentava a máquina pública e auxiliava no pagamento de suas despesas, criou o Fisco outro mecanismo de financiamento da dívida interna.

A SELIC é uma taxa criada para remunerar os títulos públicos que ficam num Centro de Custódia e é chamado de Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Públicos Federais. É portanto, a taxa SELIC um índice de juros remuneratórios.

É bom desde já, diferenciar juros remuneratórios de juros compensatórios: O primeiro é derivado de uma atividade específica que e o empréstimo de um bem, neste caso, geralmente dinheiro, que em troca será remunerado em valor contrato entre as partes, ocorrendo assim a entrega do valor para restituição futura.

Já juros compensatórios são aplicados quando a obrigação não e paga no prazo determinado, sendo o credor compensado pelo valor que lhe ficou indisponível daquela data até quando ocorreu efetivamente o cumprimento da obrigação.

No entendimento de MIRANDA⁹⁷ juros são frutos (acessórios) decorrentes da utilização do capital alheio (principal). Assim como o trabalho gera salário, o arrendamento, o aluguel e o capital produz juros, trata-se de prestações devidas pelo devedor ao credor como fruto civil do crédito:

Entende-se por juros o que o credor pode exigir pelo fato de ter prestado ou de não ter recebido o que se lhe devia prestar. Numa e noutra espécie, foi privado de valor, que deu, ou de valor, que teria de receber e não recebeu. Os nossos tempos quase só cogitam de interesses ou juros em dinheiro, porém nada obsta a que se estipulem interesses em natura, tratando-se de dívidas de outras coisas fungíveis. Dois elementos conceituais dos juros são o valor da prestação, feita ou a ser recebida, e o tempo em que permanece a dívida. Daí o cálculo percentual ou outro cálculo adequado sobre o valor da dívida, para certo trato de tempo. É o fruto civil do crédito; no plano econômico, renda do capital.

MATTOS⁹⁸ faz uma interessante classificação quanto às espécies de juros: Quanto ao aspecto subjetivo do crédito, os juros podem ser de três espécies: “remuneratórios, compensatórios ou moratórios. Remuneratórios são aqueles decorrentes da convenção, da lei ou da sentença, a título de rendimento do capital ou do bem do credor utilizado pelo devedor”.

Compensatórios são os devidos para indenizar os danos ocasionados pelo devedor no caso de apropriação compulsória de bens do credor.

Moratórios são os decorrentes do atraso culposo do devedor no cumprimento de determinada obrigação. Seja qual for a espécie, entretanto, os juros fazem parte integrante do principal (CPC, art. 293, e Súmula nº 254, do STF).

Exemplo: “A” empresta a “B” uma soma em dinheiro, pagável em prazo certo. Durante o curso do empréstimo são ajustados juros remuneratórios. Vencida a dívida e não paga no seu vencimento, passam a fluir juros moratórios sobre o seu montante (empréstimo + juros remuneratórios), durante o período da inadimplência. O mesmo se dá com os juros compensatórios, quando o devedor se apropria de bens do credor, durante um determinado lapso de tempo, sem lhe proporcionar a remuneração devida.

⁹⁷ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. Rio de Janeiro: Borsoi, p. 2887, n. 1, Vol. XXIV, 1959.

⁹⁸ MATTOS, Aroldo Gomes de. A incidência da Taxa Selic como juros na compensação tributária. **RDDT**, n. 43, p. 7-11, 1998.

Confirmando essa diferença doutrinária, diz a Súmula nº 12 do STJ que “são cumuláveis juros compensatórios e moratórios” e a 102 do mesmo Tribunal que essa cumulação “não constitui anatocismo vedado em lei”, em casos de indenização por desapropriação.

Ao comentar o primeiro dos verbetes acima, esclareceu LIMA a finalidade dos juros compensatórios⁹⁹: “Os juros compensatórios destinam-se a indenizar o desapropriado pelo fato de não usar mais o bem, enquanto que os juros moratórios visam a, de algum modo, amenizar a normal demora no pagamento do estabelecido na sentença, após o trânsito em julgado.”

Quanto ao segundo, justificou o Ministro ROCHA¹⁰⁰ a cumulatividade dos juros compensatórios com os moratórios: “Os chamados juros compensatórios não se constituem propriamente em juros - remuneração de capital - mas em verba destinada a compensar a perda antecipada do imóvel. São incidentes até o efetivo pagamento porque, neste ponto, ocorre a perda da propriedade pelo expropriado e a simultânea aquisição pelo expropriante, cessando a compensação devida.”

Os juros moratórios, por outro lado, devem incidir sobre o total do *quantum* indenizatório, incluindo, portanto, a verba compensatória, tendo como termo inicial o trânsito em julgado da sentença que os fixar porque devidos pela demora no pagamento. Dada a natureza das verbas, não há a pretendida capitalização de juros. Aliás, pelas mesmas razões, permite-se a cumulação.

Tanto têm os juros compensatórios a gênese jurídica de indenização, e não de rendimento ou remuneração, que o antigo TFR decidiu serem intributáveis pelo imposto de renda, já que não ocorre no caso acréscimo, mas recomposição patrimonial¹⁰¹:

“Compondo os juros compensatórios a indenização, sobre a qual não incide o imposto de renda, curial que não sejam eles, igualmente, tributados. Não há como admitir se destaque uma parcela do todo indenizatório, para submetê-la à tributação.”

⁹⁹ LIMA, Jesus Costa. **Comentários às Sumulas do STJ**. Brasília: Livraria e Editora Brasília Jurídica, 1992. p. 73.

¹⁰⁰ ROCHA, César. Embargos de Divergência em Resp., São Paulo, nr 28.259-1. 1999.

¹⁰¹ FERRANTE, Miguel Jerônimo. **Apelação em MS**, nr 94.744-SP, 6ª Turma, Rel. unânime, in DJ 19/05/83. p. 6933.

MATTOS¹⁰² mais uma vez afirma:

“Os juros compensatórios visam remunerar o capital à disposição do mutuante ou de outrem (como o Estado, no caso de recolhimento indevido), enquanto os juros de moratórias objetivam indenizar dano causado a determinada pessoa (no caso de contribuições e tributos não recolhidos à época própria, o Estado). Há espécies distintas de juros quanto ao aspecto subjetivo do crédito.”

Ao analisar-se os juros “compensatórios” dá-se importância ao *efeito*, o objetivo dos juros no recolhimento em atraso ou da recepção de tributo indevido pelo Estado, ou seja, a recomposição financeira destes valores, a compensação da parte prejudicada. Já os juros “moratórias” têm ênfase na causa da aplicação de juros aos valores recolhidos em atraso ou devolvidos pelo Estado, quando recebidos indevidamente, ou seja, o porquê da aplicação de juros ao valor recolhido ou repetido.

Vê-se a similitude destes conceitos pela definição de juros de mora elaborada por Ricardo Lobo TORRES citado por GANDRA¹⁰³: “*Os juros de mora* possuem a natureza *compensatória*, pois visam a evitar a deterioração do crédito pelo decurso do tempo, garantindo à Fazenda os frutos correspondentes ao capital retido pelo contribuinte”.

Outros autores como IBRAHIM¹⁰⁴ criticam esta distinção conceitual de juros:

No primeiro caso (juros ‘compensatórios’) tem-se definição redundante, pois é implícito ao instituto da taxa de juros seu caráter compensatório, oriundo de um direito daquele que abre mão de parcela de seu patrimônio (voluntariamente ou não) em favor de outro, o qual se obriga a devolver o numerário cedido de um determinado percentual, percentual este que é o estímulo para o empréstimo de dinheiro. Já os juros ‘moratórios’ induzem o interprete a erro, imputando um caráter punitivo ao instituto, o que não existe.”

E segue o mesmo autor afirmando:

¹⁰² MATTOS, Aroldo Gomes de. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nr 43, p. 7-8, abr./1999.

¹⁰³ GANDRA, Ives (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 349, vol. 2.

¹⁰⁴ IBRAHIM, Fabio Zambitte. *Repertório IOB de jurisprudência*, São Paulo, p. 85, 1/14386, 3/2000.

Em ambas as espécies de juros inexistente qualquer pena, *mas mera recomposição econômica do valor emprestado, não recolhido ou a ser devolvido*. Portanto, a distinção sustentada por alguns entre juros ‘compensatórios’ e ‘moratórios’ contraria, frontalmente, o *princípio lógico da identidade*, pois ‘o que é, é’. A taxa de juros tem sempre a mesma função, inexistindo espécies diferenciadas deste instituto. Destarte, entendendo ser mais correta a utilização do signo ‘juros’ sem qualquer adjetivação, haja vista ser instituto idêntico’.

Porem, esta divisão entre espécies de juros é muito utilizada para dar sustentação à afirmação de que o parágrafo único do art. 167 do CTN, ao dizer que “A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar” trata, apenas, dos juros “moratórios”, enquanto os “compensatórios” seriam devidos desde o recolhimento indevido.

O que importa destacar é a absurda possibilidade do fisco pagar juros só após a decisão definitiva sobre a restituição. Deve-se buscar é a arguição da inconstitucionalidade deste dispositivo, independentemente de haver tipos de taxas de juros.

Quanto ao pagamento indevido de tributos e contribuições recolhidos mediante lançamento por homologação, deve ocorrer a correta devolução destes valores com incidência de juros desde o mês subsequente ao recolhimento indevido.

Seguindo este raciocínio os juros no direito tributário são compensatórios e não remuneratórios, visto que, ao contribuinte nenhum valor foi entregue. O que deve ocorrer é uma compensação ao Fisco por ele ter ficado indisponibilizado do quantum que lhe era devido na data determinada.

Esta questão é importante para definir a taxa de juros aplicável nas inadimplências de cunho tributário. O artigo 161 do CTN reza que os juros moratórios são na ordem de 1% ao mês, a exemplo do que ocorre no ordenamento constitucional art. 193.

Igualmente controversa é a validade jurídica da taxa SELIC, principalmente no que diz respeito ao aspecto constitucional. O art. 192, § 3º da Constituição Federal de 1998 dispõe: “As taxas de juros reais, nelas incluídas comissões e quaisquer outras remunerações direta ou indiretamente referidas à concessão de crédito, não poderá ser superiores a doze por cento ao ano (...)”

Perante o exposto, entende-se por inconstitucional a aplicação da taxa SELIC, pois esta, em geral, é superior a 12% ao ano, indo em desconcontro ao mandamento constitucional. Inaplicável, portanto a taxa Selic, por ser ela uma taxa remuneratória atingindo índices anuais de até 80%, distantes dos 12% estabelecidos pela Constituição.

Um verdadeiro abuso principalmente quando se sabe que esta taxa será aplicada sobre aqueles que estão inadimplentes e que, em sua maioria, não o fazem por livre vontade, mas por dificuldades de fluxo de caixa, ou por concorrência desleal (abertura de importações de produtos com carga tributária inferior).

Aumenta-se carga tributária que já está no limite da capacidade contributiva.

Não menos odioso é a aplicação de multas, que mais se assemelham a verdadeiros confiscos. Multas que vão de 20%, 75%, 150% e, em alguns casos, pode chegar a 300% do valor do tributo.

Não há atividade econômica capaz de gerar capacidade contributiva ou econômica para suportar tamanha carga, o que leva a acabar atingindo diretamente a propriedade transformando-se assim em confisco.

Enquanto o próprio Estado impõe a seus governados normas que impedem a aplicação de multa em patamar superior a 2% em suas relações particulares, como é o caso do Código de Defesa do Consumidor, o Fisco como órgão pertencente ao Estado aplica multas que chegam a 300%.

Este é um verdadeiro abuso e um desrespeito aos seus cidadãos. O princípio da igualdade visa equivaler os direitos na relação jurídica, o que não se vê praticado neste caso.

O princípio da igualdade visa, em última análise, a garantir uma tributação justa. Afinal, ele se desenvolveu a partir da idéia de justiça.

Sem entrar na discussão da natureza jurídica da multa e sua famigerada discussão entre o art. 3º e o art. 113º do CTN, em conhecer se multa é ou não tributo, cabe então a aplicação de outro princípio constitucional preceituado no art. 150, inc. IV da CF/88 que: “Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)”

IV – utilizar tributo com efeito de confisco”

Como portanto admitir-se o confisco por via de uma penalização tributária que é fato conseqüente ao tributo e decorrente, exclusivamente, do descumprimento de seus preceitos específicos e de suas correlatas obrigações?

Embora não se tenha um marco definidor do que seja considerado efetivo confisco, seja em face da falta de sistematização legal, em derredor do assunto, seja em face a opiniões divergentes dos doutos em matéria tributária, quanto a sua real e efetiva caracterização, fato é que assume feição confiscatória toda vez que “a penalidade vai além de qualquer limite razoável daquilo que se poderia admitir como proveito obtido com o cometimento ilícito, e, assim, tem-se configurado o confisco sendo invocável a proteção constitucional”¹⁰⁵.

Com quanto poucos tributaristas tenho se debruçado em tentar definir e delimitar a noção de atuação confiscatória, em matéria fiscal, cremos que GANDRA sintetizou melhor o assunto:

Como então enfrentar o problema no próprio direito tributário onde inexiste um parâmetro ou termo delimitador entre a penalidade legítima e a exigência constitucional?

Entendemos que o parâmetro encontra-se na base de cálculo que deu origem ao fato gerador da obrigação tributária plena (tributo e penalidade), não podendo esta superar dois limites essenciais, a saber:

- a) valor superior da operação ou bem que serviu de base de cálculo ao tributo ou penalidade
- b) nos casos de valor superior do tributo ao bem ou operação (possível no campo dos tributos indiretos), a penalidade necessariamente teria que se limitar ao valor do próprio bem ou operação.

E, para concluir sua posição, arremata: “Na tentativa de lançar idéias para o estudo do problema dever-se-ia considerar que toda penalidade `e justa na medida em que as próprias forças da operação ou bens inquinados possam responder por elas, sendo confisco tudo que ultrapassar aqueles limites”¹⁰⁶.

¹⁰⁵ MACHADO, Hugo de Brito Sanção Tributária. In: **artigo publicado no Caderno de Pesquisas Tributárias**, nr. 9, p. 256, 1999.

¹⁰⁶ GANDRA, Ives, op. cit., p. 286/7.

Importância maior tem a questão da denúncia espontânea, insculpida no artigo 138 do CTN, tem sido constantemente renegado pelo Fisco que desconhece esta prática e tem exigido do contribuinte seu cumprimento, mesmo quando este espontaneamente recolhe o tributo. Questão fulminada nos nossos tribunais mesmo quando o contribuinte espontaneamente confessa sua dívida efetuando parcelamento

E o que observamos no julgado do STJ sobre a matéria em questão:

TRIBUTÁRIO. COFINS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA INEXIGIBILIDADE.

1. Procedendo o contribuinte à denúncia espontânea de débito tributário em atraso, com devido recolhimento do tributo, ainda que de forma parcelada, é afastada a imposição da multa moratória.
2. Precedentes.
3. Recurso provido. REsp. nr 180700/SC (98/0048902-9) Rel. Min. JOSÉ DELGADO

Esta decisão não é isolada e se assemelha a tantas outras que se poderia aqui reproduzir, *ad exemplum* no mesmo pensar deste tribunal segue a decisão abaixo:

TRIBUTÁRIO. COFINS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PARCELAMENTO DA DÍVIDA. MULTA. ART. 138 DO CTN. INEXIGIBILIDADE.

- Na hipótese de denúncia espontânea, realizada formalmente, com o devido recolhimento do tributo, é inexigível a multa de mora incidente sobre o montante da dívida parcelada por força do disposto no artigo 138 do CTN Precedentes
- t) Recurso provido, sem discrepância. (Resp nr 111.470/SC, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ de 19.05.97)

No sentido de afastar a exigência da multa que tem seu marco na denúncia espontânea considerada mesmo quando de parcelamento efetuado junto à administração fiscal, somente se finda quando do início do procedimento de constituição do crédito tributário.

TRIBUTÁRIO. ICM IMPORTAÇÃO. REGIME DRAW BACK. MERCADORIA COMERCIALIZADA EM TERRITÓRIO BRASILEIRO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA (CTN ART. 138). MULTA MORATÓRIA.

- Se o contribuinte denuncia, espontaneamente, o fato de que comercializou no Brasil, mercadoria importada em regime *draw back* é de se lhe reconhecer o benefício outorgado pelo Art. 138 do CTN. Contribuinte que denuncia, espontaneamente, débito tributário em atraso e recolhe o montante devido, com juros de mora, fica exonerado de multa moratória (CTN art 138). (Resp nr. 36.796-4/SP, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 22.08.94)

E ainda o entendimento do ministro catarinense no mesmo pensar:

TRIBUTÁRIO.ICM.MERCADORIA IMPORTADA. DENUNCIA ESPONTANEA. MULTA INDEVIDA. ARTIGO 138 DO CTN

- A denúncia espontânea da infração, com o recolhimento do tributo e os acréscimos devidos, afasta a imposição da multa (Resp nr 84.413/SP, Rel. Min. Helio Mosimann, DJde 01.04.96).

Embora a lei complementar 104 de 10.01.2001 tenha entre outras alterado o artigo 155-A do CTN, inserindo o seguinte dispositivo:

Art. 155-A - O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

§ 1º - Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

§ 2º - Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.

Entende-se que em havendo um dispositivo no próprio CTN (art. 138) que prevê a exclusão da multa, não pode haver sua aplicação, pois existe sim, um dispositivo em contrário.

Se o art. 155-A inicia com “Salvo disposição de lei em contrario...” e já estando estampado o art. 138 a sua exclusão, estamos no mínimo diante de uma antinomia. Diante dos disposto no art. 106 do CTN, conclui-se pela não cobrança de multa.

MONTEIRO NETO¹⁰⁷, resume a questão de maneira ainda mais simples:

Ao intérprete, é bom notar, deve esforçar-se por conciliar dispositivos de uma mesma lei. Como é sabido, podem fazer jus ao parcelamento tanto o contribuinte que admite espontaneamente o descumprimento de normas tributárias (ou seja: procede à ‘denúncia espontânea da infração’) quanto o contribuinte que silencia mas não consegue impedir a atuação do Fisco a propósito da possibilidade de promover o lançamento de ofício. Assim, em geral, caso celebrado tal parcelamento, inclui-se a multa moratória no cômputo da dívida, ante o preceito do art. 155-A, § 1º, do Código Tributário Nacional. Agora: caso se trate de parcelamento resultante de ‘denúncia espontânea da infração’, não se inclui no cômputo a multa moratória, por força do disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional (v., a respeito, nosso ‘Reconhecimento voluntário da existência de dívida tributária e pagamento em parcelas sem multa moratória’, outubro de 2000).

Não poder-se-ia passar despercebido outro abuso cometido pelo fisco quando com uma só legislação (LC 104) pretende fechar todas as brechas da lei.

Refere-se à Lei Complementar no. 104, de 10 de janeiro de 2001, que introduziu algumas alterações no Código Tributário Nacional, entre as quais a que tem despertado maior interesse é a inclusão do parágrafo único em seu art. 116, albergando a denominada norma antielisão.

Foram alterados, também: (a) o art. 9º, inciso IV, alínea “c”, e o art. 14, inciso 1, concernentes à imunidade das instituições sociais sem fins lucrativos; (b) o art. 43, com inclusão de dois parágrafos relativos à incidência do imposto de renda; (c) o art. 151, em seus incisos, concernentes a hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário; (d) foi incluído o art. 151-A, cuidando do parcelamento de créditos tributários; (e) o art. 156, inciso XI, incluindo a dação em pagamento em bens imóveis, como forma de extinção do crédito tributário; (O foi incluído o art. 170-A, vedando da compensação com aproveitamento de tributo objeto de contestação judicial, enquanto não transitar em julgado a sentença; (g) os artigos 198 e 199, relativos ao sigilo fiscal, com descabido alargamento das exceções admitidas.

Seja como for, tem-se de admitir que uma norma geral antielisão nada mais é do que um reforço aos poderes da Administração Tributária. Se colocada em texto de

¹⁰⁸ MONTEIRO NETO, Nelsn. **Repertório IOB Jurisprudência**, 1/15839, p. 193, 7/2001.

lei complementar pode ter sua constitucionalidade contestada, pois colide com o princípio da legalidade que tem como um de seus desdobramentos essenciais a tipicidade, vale dizer, a exigência de definição, em lei, da situação específica cuja concretização faz nascer o dever de pagar tributo. Por isto mesmo GRECO¹⁰⁸, embora admita a norma antielisão cercada de cautelas, assevera com razão que: “a própria noção de Estado Democrático de Direito repele uma norma antielisão no perfil meramente atributivo de competência ao Fisco para desqualificar operações dos contribuintes para o fim de assegurar de forma absoluta a capacidade contributiva. O fato gerador é qualificado pela lei e uma pura norma de competência não convive com a tipicidade, ainda que aberta”.

Também MACHADO¹⁰⁹ se posicionou a respeito:

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

E segue afirmando:

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

A leitura atenta do próprio art. 116 do CTN demonstra que a questão da elisão fiscal deve ser resolvida pelo legislador ordinário, ao definir a hipótese de incidência dos tributos, define-se a hipótese de incidência tributária como uma situação, de fato

¹⁰⁸ GRECO, Marco Aurélio. Para uma Norma Geral Antielisão. **IOB**, São Paulo, p. 10, Out/99.

¹⁰⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Repertório IOB de Jurisprudência**, 1/15840, p. 198, 7/2001.

afasta desde logo quaisquer questionamentos jurídicos que a questionada norma antielisão possa resolver. O aplicador da lei tributária neste caso, deve simplesmente cogitar da configuração, ou não, daquela situação de fato, para exigir, ou não exigir tributo.

Também não poderia deixar de passar pelo crivo da abusividade a Lei Complementar 105/01, que quebrou o sigilo bancário dos contribuintes.

O absurdo está na quebra de cláusula pétrea constitucional estatuído no art. 5º da Constituição que assim dispõe:

Art.5º (...)

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito à indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual.

O sigilo de dados, pela primeira vez, veio integrar o rol dos direitos e garantias individuais, na Constituição de 1988 (art. 5º, XII). Configura, segundo a doutrina, desdobramento do direito fundamental à privacidade (art. 5º, X), o qual integra a Declaração Universal dos Direitos do Homem, de 1948 - art. 12. Opõe-se, de certa forma, ao público-político, que é dominado pelos princípios da transparência, da publicidade e da igualdade; o social-privado, na acepção atual, rege-se pelo princípio da diferenciação, da exclusividade e da faculdade de resistir ao devassamento, de negação de comunicação.

Com propriedade, observa WALD¹¹⁰:

O sigilo bancário se enquadra no conceito mais amplo do segredo profissional, que tem merecido uma proteção muito ampla, ensejando sua violação caracterização como crime (art. 154 do Código Penal).

O cliente não quer divulgar determinados fatos que, hoje, são reconhecidos como constituindo um reflexo e uma projeção de sua personalidade;

¹¹⁰ WALD, Arnold. O Sigilo Bancário no Projeto de Lei Complementar de Reforma do Sistema Financeiro e na Lei Complementar nr 70. In: **Revista dos Tribunais**. São Paulo, Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas, nr. 1, p. 196-209, 1992.

O profissional, por sua vez, considera a discrição como elemento do seu fundo de comércio e, por outro lado, os nomes dos clientes constituem um verdadeiro segredo comercial e integram o seu fundo de comércio.

Chegou-se até a afirmar que o sigilo bancário constitui as pilastras do crédito e a garantia de uma economia sadia.

E continua afirmando:

“O indivíduo e as instituições podem decidir por si, quando, como e até que ponto uma informação sobre eles pode ser comunicada a outrem. Assim, o direito à privacidade abrange atualmente o de impedir que terceiros, inclusive o Estado e o Fisco tenham acesso a informações sobre o que se denominou ‘área de manifestação existencial do ser humano.’”¹¹¹.

E complementa WALD¹¹²: “Na realidade, a grande distinção entre o Estado de Direito e o Estado totalitário consiste na garantia das liberdades e dos direitos individuais, ou seja, no direito de fazer tudo que a lei não proíbe e de só ter que fazer aquilo ao qual está obrigado em virtude de lei.”

No caso de terceiros, obrigados a informar ou fornecer dados próprios do contribuinte úteis ao lançamento, a recusa pode estar legal ou constitucionalmente fundamentada na proteção da intimidade e no segredo profissional - inclusive bancário. A matéria encontra regência no art. 52, X e XII, da Constituição de 1988; no Código Comercial, art. 17 a 19; no Código Civil, art. 144; no Código de Processo Penal, art. 207; no Código Penal, arts. 325 e 154; na Lei nº 4.595, de 1964, que regula o dever legal de observância do segredo bancário - arts. 37 e 38 - com graves penas à infringência do sigilo; na Lei nº 4.728, de 1965, que disciplina o mercado de capitais; no Código Tributário Nacional, arts. 195 e 197; na Lei nº 7.492, de 1982, que define os crimes contra a ordem financeira, impondo penalidades à violação do sigilo bancário e na Lei Complementar nº 75, de 20 de maio de 1993.

¹¹¹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição de 1988**. São Paulo, Saraiva, v. 2., p. 63, 1998.

¹¹² WALD, Arnold, op. cit., p.202.

O Supremo Tribunal Federal já se pronunciou sobre o assunto e rechaçou sua prática.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. PENAL. PROCESSUAL PENAL. SIGILO BANCÁRIO: QUEBRA. Lei 4.595, de 1964, art. 38.

- Inexistentes os elementos de prova mínimos de autoria de delito, em inquérito regularmente instaurado, indefere-se o pedido de requisição de informações que implica quebra do sigilo bancário. Lei nº 4.595, de 1964, art. 38.

II - Pedido indeferido, sem prejuízo de sua reiteração.

Relator. Min. Carlos Velloso, sessão plenária, maioria, vencido o Min. Marco Aurélio de Mello, março de 1992.

Cabe lembrar que a Confederação Nacional da Indústria – CNI – ingressou com uma ADIN no Supremo, e apesar de não haver manifestação conclusiva, sabe-se que os Ministros são contra a LC 105 por não prever a autorização judicial como pressuposto a quebra do sigilo bancário.

DERZI¹¹³ analisando a matéria concluiu o seguinte:

Pode-se concluir como situações imprescindíveis à quebra do sigilo bancário o direito fundamental à privacidade e à intimidade são então: o princípio **da objetividade material** (que exige início de prova quanto à existência de um delito e de sua autoria); o **princípio da pertinente adequação** (que supõe relação lógica entre o objeto penal investigado e os documentos pretendidos); o princípio da proibição **de excesso** (que exige a demonstração da imprescindibilidade da prova para o êxito da investigação e a inexistência de outros meios menos danosos ou limitativos). O Supremo Tribunal Federal, ao direcionar o tema segundo os princípios referidos, posiciona-se, ao lado de outras Cortes Constitucionais, e da legislação de outros povos, na posição moderada ideal: o **direito à proteção à intimidade não e absoluto, não prevalecendo para proteger** o crime. Mas residindo sua essência no direito à resistência à devassa e no interesse coletivo de saúde do sistema financeiro e de crédito, é mister que se **determine sua quebra apenas em juízo e se observe a presença de requisitos materiais mínimos e imprescindíveis** a serem obedecidos, caso a caso. (grifos da autora)

Assim sendo, e por tudo o que aqui foi colocado, é possível que a LC 105 seja julgada inconstitucional e passe antes de ocorrer a quebra, pelo crivo do judiciário, o

¹¹³ DERZI, Misabel de Abreu. 2º Seminário IOB sobre Crimes Contra a Ordem Tributária, São Paulo, mar./1996.

que é extremamente salutar, sob pena de tornar-se alvo de posições politigueiras.

2.3 O EXCESSO DE LEGISLAÇÕES

Becker em seu consagrado livro *Teoria Geral do Direito Tributário* escrito nos idos 60, já na parte introdutória inicia com o título Manicômio Jurídico Tributário onde cita o problema das numerosas alterações na legislação.

No Brasil desde 1926 até 1955, portanto em 29 anos, cerca de 100 (cem) leis, decretos-leis e regulamentos alteraram a legislação do imposto de renda e depois de 1955 mais uma vintena de leis e decretos continuaram a alterar a referida legislação. Se fosse integralmente aplicadas as leis tributárias, todos os contribuintes seriam passíveis de sanções, inclusive de cárcere e isto, não tanto em virtude da fraude, mas principalmente pela desorientação que o caos da legislação tributária provoca no contribuinte.

E continua o mestre: “Tão defeituosas costumam ser as leis tributárias que o contribuinte nunca está seguro das obrigações a cumprir e necessita manter uma dispendiosa equipe de técnicos especializados, para simplesmente saber quais as exigências do Fisco”.

Imaginem BECKER nos dias de hoje o que comentaria com as cerca de 5,6 legislações diárias publicadas pelas três esferas tributantes¹¹⁴

Há excessivo número de tributos, cuja imposição se faz através de uma legislação extremamente complexa, inconstitucional, incoerente, inadequada, de interpretação e aplicabilidade duvidosas; sujeita a constantes alterações, principalmente elevação de alíquotas com vistas ao suprimento de caixa do Governo dificultando o cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias.

A confusão, complexidade e inadequação da legislação tributária provocam continuada contestação judicial das normas.

¹¹⁴ **Gazeta Mercantil**, seção legislações tributárias, 16/08/1996.

ZAKAREWICZ¹¹⁵, abordando a crise do Judiciário, diagnostica o itinerário na contramão adotado pelo Estado quando se trata de resolver conflitos em que figure como parte ou interessado, o que, em síntese, revela verdadeira negativa da cidadania e desrespeito à Constituição Federal, assim exteriorizada:

Por outro lado, os pretórios superiores enfrentam o abuso do Poder Público, que insiste em desconhecer a jurisprudência reiterada dos tribunais, mediante a multiplicação de recursos protelatórios sem a mínima possibilidade de êxito. Dos 77.629 processos julgados pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em 1996, 27.613 (ou seja, 35% deles) tiveram como parte o INSS. De acordo com dados do STJ, a Administração Pública reclamada mais de 60% da atividade daquela Corte. Já no Supremo Tribunal Federal (STF), dos processos distribuídos de 1991 a 1996 o maior cliente é a União Federal, com 35.898 recursos ou agravos, na condição de recorrente ou recorrida. Dos 138.246 processos distribuídos pelo STF, nesse mesmo período, 104.498 deles (ou seja, 73%) são da União Federal, INSS, Estados, municípios e os Bancos do Brasil e estaduais.

E continua afirmando o citado autor:

Outro problema responsável pela morosidade na solução dos conflitos é a questão dos recursos, que os próprios juizes entendem haver em grande quantidade. É necessário eliminar os recursos protelatórios e excessivos, limitar as instâncias, difundir a não-prática da litigiosidade forense e aplicar sanções àqueles que procuram retardar o cumprimento das decisões judiciais, como é o caso do precatório.

A legislação de aplicabilidade duvidosa é um fator indutor de sonegação. A multiplicidade de normas e o excessivo número de tributos tornam penoso o pagamento, de um lado, e o controle de outro¹¹⁶.

Os sucessivos planos de estabilização econômica contribuíram de forma determinante para acelerar a dinâmica do processo de alterações na legislação.

Buscando aumentar a arrecadação, improvisa-se, ao final de cada exercício, uma série de projetos de lei. Essa situação ano a ano se agrava.

¹¹⁵ ZAKAREWICZ, Luiz Fernando. **Revista Jurídica CONSULEX**, Brasília: Consulex, ano I, nr. 3, p. 4, 31 de mar./1997.

¹¹⁶ Conclusões do Congresso Nacional sobre a CPI da Sonegação Fiscal. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, nr 9, p. 31, 1998.

As alterações constantes da legislação, implicando por sua vez na edição de uma profusão de atos administrativos normativos (portarias, instruções normativas, ordens de serviço etc.), dificultam enormemente o trabalho do fisco e desorientam o contribuinte. A própria Receita confessa que seus Auditores sentem enorme dificuldade em se manterem atualizados.

Ainda dentro desse assunto (instabilidade da legislação), há que se mencionar o fato de que, nos últimos anos, se tentou resolver o problema da arrecadação no Brasil através de constantes acréscimos de alíquotas. Recurso perverso que, de acordo com o Auditor Fiscal José Rui Gonçalves¹¹⁷, “foi muito empregado na história tributária recente do País, com péssimos reflexos no meio econômico-social, incentivando a sonegação”.

Em decorrência, as obrigações tributárias são tantas e tão complexas e as mudanças dos documentos controladores da Receita é tão freqüente que exigem das empresas a contratação de grande número de funcionários para atendê-las.

A complexidade de nosso sistema chegou ao ponto de termos baixado 1.062 atos normativos fiscais em 1990 — média de 4,6 por dia útil. E são exigidos 33 livros de escrituração, 24 declarações tributárias, além de 25 obrigações básicas trabalhistas e previdenciárias. E enorme o custo dessa burocracia de controle, tanto para os contribuintes como para o Fisco. Além disso, as inúmeras querelas fiscais decorrentes da legislação imperfeita produzem o entupimento do Poder Judiciário. Impostos como o ICMS e o IPI são altamente sonegáveis, defeito da maioria dos 51 tributos.¹¹⁸

Os litígios no Judiciário revelam fato interessante: existem mais ações contra o Poder Público (basicamente a União) do que ações de cobrança. São litígios não resolvidos decorrentes da legislação que tentou dar eficácia ao sistema tributário da atual Constituição¹¹⁹. A legislação muda muito rapidamente, não se conseguindo, no tempo necessário, que ela seja assimilada pelo contribuinte.

O Sistema Tributário Nacional é muito complexo. Prega-se, com insistência, a redução do número de tributos, como forma de simplificação do sistema tributário. É

¹¹⁸ Idem, p. 13.

¹¹⁹ Idem, deputado Roberto Campos, p. 32.

¹²⁰ Idem, Osiris Lopes Filho, p. 33.

certo que a complexidade da legislação eleva o custo, tanto do Governo, quanto dos Contribuintes.

Alguns estudos realizados nesse sentido¹²⁰, revelam serem altíssimos esses custos. Chega-se a falar, no Brasil, em coisa parecida com 1% do PIB. Só por isso já se justificaria um enxugamento das imposições fiscais. Não se pense, contudo, que uma pretendida simplificação possa levar à eliminação de todas as chamadas obrigações acessórias, que são cumpridas para se pagar os tributos e representadas por preenchimentos de guias, formulários, notas fiscais, etc.

Esses documentos sempre existirão, uma vez que, em caso contrário, o Fisco perderia os instrumentos de controle de que dispõe para fiscalizar, ainda que o número de imposições fosse sensivelmente reduzido.

Em outros casos, como especificamente no do imposto de renda, a complexidade para sua apuração não existe por conta exclusiva desse tributo. Às inversas, independentemente das exigências fiscais, precisam de controle sobre seus valores patrimoniais e financeiros, consignados em seus registros contábeis. A mesma complexidade existente para apuração do lucro que vai servir de base para o imposto de renda das empresas existe também para a apuração do lucro a ser distribuído aos sócios e acionistas.

E o caso, por exemplo, do sistema de correção monetária que acarretava grande complexidade nos registros contábeis. O sistema de correção monetária funcionava para neutralizar os efeitos inflacionários nos elementos patrimoniais e na apuração dos resultados, tanto para efeitos fiscais quanto para efeitos societários. Portanto, mesmo sem o imposto de renda, a complexidade dos registros contábeis não desapareceria.

A grande simplificação do Sistema Tributário Nacional poderia ser feita na área das Contribuições Sociais. De fato a existência de quatro grandes imposições é um absurdo que pode e deve ser eliminado. Seria interessante a eliminação da COFINS, do PIS/PASEP e da Contribuição Social sobre o Lucro, substituindo-as por uma única contribuição a CPMF, mantendo-se ainda a Contribuição Previdenciária incidente sobre a folha de salários¹²¹.

¹²⁰ CONGRESSO DA IFA — *International Fiscal Association*, realizado no Rio de Janeiro em 1989.

¹²² CPI da Sonegação Fiscal, op. cit., p. 34.

A afirmação pretende evidenciar que os tributos existentes já estão assimilados pelos contribuintes e pelos agentes do fisco e, portanto, não devem ser mudados, sob pena de perda de arrecadação no período necessário a que Contribuintes e Governo se adaptem aos tributos novos. Trata-se, por certo, de um exagero. Assim como evoluem a sociedade, os sistemas econômicos, os métodos produtivos, a tecnologia, enfim todas as áreas de conhecimento, também os sistemas tributários devem modernizar-se para se adaptar às novas realidades.

Admira-se a excelência do Sistema Tributário implantado no País por meio da reforma tributária de 1965/1967. Todavia, o sistema sofreu envelhecimento e mesmo, graves distorções, especialmente quando houve necessidade emergente de recursos pelo Estado, agregando-se ao sistema sérios desvios que alteraram a harmonia e a funcionalidade introduzida por aquela reforma. Sabe-se, também, que tentativas no sentido de melhorá-lo não foram sempre bem sucedidas. Por isso, que se deve rever o sistema tributário brasileiro, aproveitando-se o que ele tem de bom, mas livrando-nos seus inconvenientes — que são muitos.

Vive-se num ciclo vicioso, o contribuinte sonega porque a carga tributária é elevada, e o Fisco não reduz a carga tributária porque afirma que a sonegação é algo cultural do contribuinte, mesmo que reduzisse, a carga a sonegação continuaria.

O Fisco afirma que os empresários não tem 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 idéia de que uma loja de produtos 1,99 quando eventualmente notificada, com multas de 50% (multa media) passe a cobrar por seu produto o preço de 2,33. Ou ainda um posto de combustível, que obrigatoriamente tem que instalar o ECF (Emissor de Cupom Fiscal)¹²², passe a cobrar R\$ 3,00 o litro.

Infelizmente a realidade econômica tem transformado os empresários em contribuintes de fato e de direito, motivo pelo qual se faz urgente a redução da carga tributária e a eliminação das obrigações acessórias ao mínimo necessário.

¹²² Equipamento de uso obrigatório instituído pelos governos estaduais e que tem um custo aproximado de R\$ 3.000,00.

Realmente, não há segurança alguma aos contribuintes diante de tantas alterações de novas normas tributária, que deixa até os especialistas “zonzos” quase inúteis diante do trabalho de acompanhar este emaranhado legislativo-tributário.

3 ESTATUTO DO CONTRIBUINTE

3.1 ASPECTOS RELEVANTES

O Direito, complexo de normas, que regem a conduta dos homens em sociedade, não é estático; abriga uma realidade histórico-cultural e deve ser modelado, sob o impacto de idéias novas, sedimentado, contudo, na experiência cultural da comunidade.

Há dois milênios, o economista KAUTYA¹²³ ensinava que a base de todo empreendimento é a finança, de sorte que ao destino do Estado se acham indelevelmente jungidas a despesa e a receita.

Sem dúvida, o tributo, na sua mais ampla acepção, constitui a fonte maior, para a satisfação das necessidades públicas, submetido, porém, à rígida disciplina do primado da legalidade e sediado, inicialmente, na Carta Magna do Rei João Sem Terra: “no *taxation without representantion*”, do qual o Estado Moderno não pode e não se deve apartar.

O Estado fiscalista, perverso, não deve, porém, sobrepor-se ao estado legalista, justo, porque a carga tributária exagerada e o sistema tributário em frangalhos conduzem ao caos e à mais desenfreada corrupção e injustiça, alimentando, inequivocamente, a sonegação, como corolário mesmo dessa situação.

Impõe-se, assim, o aprimoramento e a simplificação do sistema tributário. Arrancar dinheiro do povo, de forma brutal, não é novidade, ensina MEIRA¹²⁴.

¹²³ KAUTYA, Hindu. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, nr 7, p. 120, 1997.

¹²⁴ MEIRA, Silvio. **Sistema Tributário Romano**, São Paulo: RT, 1982. p. 47.

Na Roma antiga, a imaginação fértil de seus legisladores concebeu numerosos, variados e estapafúrdios impostos e taxas, para sustentar a pompa e o luxo do senado e do Imperador, suas ostentações. luxúria, monumentos e obras suntuosas, nem sempre úteis, senão exibicionistas, com crises financeiras e inflação ímpar a corroerem e derrubarem o antes sólido e invencível império.

Cobram-se impostos diretos (sobre as pessoas) e indiretos (sobre os bens), instituindo-se tributos ou contribuições extraordinárias sobre as janelas e o ar, as portas e colunas, as telhas, as chaminés e fumaças, as latrinas e mictórios e a urina.

No Brasil, apesar de todo este tempo, muita coisa não mudou. A criação ou elevação dos tributos é uma pratica comum, e seus fins desconhecidos. A desculpa todos nos sabemos, o social, mas o que se observa é a ostentação do poder.

A estrutura do poder executivo e a facilidade em legislar via medida provisória, sem limites de reedição, tornou fácil o equilíbrio orçamentário. Basta instituir ou simplesmente aumentar a alíquota do tributo.

Este mecanismo tornou o fisco poderoso e temeroso. De outro lado, o contribuinte, encurralado e diminuído em seus direitos.

Este é o ambiente que inspirou a necessidade da criação de uma norma que possa estabilizar as relações entre Fisco e Contribuinte, criando um ambiente de igualdade.

Para tanto é necessário a instituição de um Estatuto que englobe direitos voltados a favor do contribuinte, que limite o poder do Fisco contra este.

Este poder é que deverá ser enquadrado para o verdadeiro conceito instituído, que é o da competência. Basta daquela imagem de que o Fisco é um “leão” rei das selvas e todo poderoso a qual seus súditos devem temer.

Apesar da Constituição possuir vários princípios, muitos explícitos como abordado no capítulo primeiro em prol do contribuinte o problema recai em sua interpretação ou mesmo na operacionalização destes princípios.

Não poucas vezes são as decisões administrativas cunhadas de posições que, como afirmam: “não lhes cabe a interpretação ou aplicação de princípio constitucional, em virtude da observância de legislações próprias” . Na maioria das vezes, estas legislações contrariam a Constituição, como tivemos a oportunidade de salientar

anteriormente.

Cabe então questionar qual o alcance deste instrumento normativo. É lógico que o mínimo que este deve conter são exatamente aquilo em que o Fisco mais vem tolhendo em termo de direito do contribuinte, em especial as chamadas Sanções Políticas, já conceituada anteriormente.

Mas, não deve o Código, apenas servir de escudo, e sim ter em mente direitos que venham ao encontro aos interesses dos contribuintes. Por isso elencar-se-á um comparativo entre a proposta hoje existente de normalização dos direitos do contribuinte designado de Código de Defesa do Contribuinte, termo em que não se coaduna e prefere-se designar de Estatuto, uma vez que a Codificação tem uma dimensão muito ampla e serviria apenas se já houvesse outras leis a respeito e quisesse reuni-las num código. Por este motivo, prefere-se tratar esta norma jurídica de Estatuto.

Neste paralelo entre o projeto 649/99 (Código de Defesa do Contribuinte) e o Estatuto hora proposto, far-se-á sugestões quanto ao alcance dos direitos que poderão ser incluso no referido projeto, entre os pontos positivos existentes no projeto e os pontos lacunosos.

3.2 ANÁLISE DO PROJETO 646/99 - CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE

3.2.1 Pontos Positivos do Projeto

- **Lei Complementar**

Inicia bem o projeto ao ser formulado através de Lei Complementar, o que fará interagir com o Código Tributário Nacional e o próprio Sistema Tributário no que tange a sua limitação e competência.

Segundo afirma MARINS¹²⁵, “a forma como foi dada ao Código de Defesa do Contribuinte, fará um elo entre a Constituição e o operador de direito”.

Assim não haverá como contestar o seu conteúdo e seu grau hierárquico,

¹²⁵ MARINS, James. **Palestra proferida no VIII Simpósio de Direito Tributário do IET**, tema Código de Defesa do Contribuinte, Porto Alegre, nov/2000.

garantindo o seu conteúdo e sua eficácia.

Esta inserção e interação a Constituição esta evidente no Parágrafo único do inciso 2º do art. 1º, ao respaldar os princípios Constitucionais, conceituado-os como justiça tributaria.

- **Conceito de Contribuinte**

Importante ponto positivo é o que conceitua o contribuinte, uma vez que nenhum dispositivo elencava a pessoa do contribuinte, assim o art. 1º. Em seu §1º, passou a reuni-los, não se restringindo apenas ao art. 121 do CTN.

Isto da uma expansão do significado contribuinte, albergando contribuintes de fato e de direito. Isto porque muitos entendem que as empresas não são contribuintes, mas meros repassadores da carga tributária aos preços do produto. Isto é um mero engodo, fosse assim quando a empresa vendesse um produto e não conseguisse recebê-lo como ocorre cotidianamente ela poderia ressarcir o valor dos tributos que pagou na venda deste produto, mas não existe legislação neste sentido o que acarreta um ônus tributário a mais para a empresa que tem de suportá-lo.

O SINAFISCO – Sindicato Nacional dos Fiscais publicou na internet um trabalho denominado “Contribuição do Fórum Nacional do Fisco ao Debate sobre o Código de Defesa do Contribuinte”¹²⁶ onde critica a expansão do conceito de contribuinte chamando-a de “temerária” e afirmando que empresa não são na verdade contribuintes:

O § 1º altera o significado, já pacificado na legislação, jurisprudência e doutrina, do termo *contribuinte*, acarretando assim, de forma *temerária*, uma expansão do seu significado. Lembramos que o termo contribuinte indica a pessoa, física ou jurídica, que arca com o ônus financeiro do custo dos tributos, seja pela renda, patrimônio ou consumo. Portanto, verificamos que as empresas não são na verdade contribuintes, no sentido puro dos tributos embutidos nos custos de seus produtos, seja mercadorias ou serviços, já que o contribuinte de fato é o adquirente dos mesmos;

Esta ampliação do termo contribuinte, abarcando os diversos tipos de sujeição passiva tributária, somente estenderá os benefícios deste projeto de lei, provocando assim a protelação na cobrança dos tributos;

O presente Código deveria defender o interesse de quem realmente arca com o ônus financeiro dos tributos, ou seja, a sociedade brasileira.

¹²⁶ <http://www.afrem.org.br/codigo-defesa-cont.htm>, acesso em 13 de agosto de 2001

Já, a assembléia legislativa do Estado de Minas Gerais editou a Lei nr. 13.515 de 7 de abril de 2000, o Código de Defesa do Contribuinte, que contém no art. 3º o conceito de contribuinte *in verbis*:

“Para efeitos do disposto neste Código, contribuinte é a pessoa física ou jurídica que a lei obriga ao cumprimento de obrigação tributária e que, independentemente de estar inscrita como tal, pratique ações que se enquadrem como fato gerador de tributos de competência do Estado”

Referida lei amplia ainda mais o conceito de contribuinte quando insere aqueles que promovem fato gerador.

- Princípio da Estrita Legalidade

Embora seja um princípio didático, o artigo 4º sedimenta a questão da hipótese de incidência tributária, aperfeiçoado a doutrina já existente e evidenciando todos os aspectos nucleares da materialidade da obrigação tributária.

Evita-se assim, a criação de tributos que não tenham um núcleo que dê suporte, ou que se assemelhe aos já existentes.

Não raro são os tributos que disfarçadamente tentam arrecadar do contribuinte exação cujo conteúdo não se assemelha a tributo ou se aperfeiçoa como tal por ausência de pressupostos de seus aspectos, materiais, temporais, espaciais e territoriais.

- Antecipação do Prazo de Pagamento

Andou bem o código, ao dispor no art. 5º a atribuição exclusiva à lei para alterar o prazo de recolhimento do tributo quando for para antecipá-lo.

Isto evita a alteração do prazo de recolhimento do tributo via decreto ou outra legislação emana do poder executivo, o que vem ocorrendo freqüentemente.

- Limitação a Criação de Taxas

Tem se tornado rotineiro pela Administração Tributária a criação de taxas de toda espécie. A grande maioria em desconformidade com Constituição e com o próprio conceito de taxa, confundido-se ora com tributo ora desnudada da materialidade da hipótese de incidência: serviço prestado, ou exercício do poder de

polícia.

Prova disto são as reiteradas decisões do Supremo Tribunal Federal ao julgar improcedente leis que instituem cobranças de taxa de lixo, taxa de renovação de alvará¹²⁷, taxa ambiental¹²⁸, entre tantas outras.

Por isso, a importância do art. 6º do projeto em comento. A Lei 13.515 (Código de Defesa do Contribuinte de Minas Gerais) no art. 4º XVIII, prevê como direito do contribuinte “a fiscalização dos valores que servirem de base à instituição de taxas”, isto porque dificilmente o poder tributante fiscaliza o serviço instituidor da taxa cobrada.

- **Modificação Legislativa**

Artigo da mais alta importância compreendia no art 11º do projeto em comento facilita a vida do operador do direito diante do “cipoal” jurídico-tributário em que se apresenta nosso Sistema Tributário.

São Medidas Provisórias reeditadas a todo momento sem referencia a suas alterações, muitas alterando varias legislações ou com conteúdo diverso do seu enunciado, o que provoca um verdadeiro tormento a quem quer acompanhar e promover a aplicação das normas exigidas do contribuinte.

Talvez até este artigo de lei deveria ousar em limitar ou até proibir a reedição de medidas provisórias no âmbito tributário.

- **Princípio da Informação**

Não menos importante, a obrigação do Fisco em fornecer informações ao Fisco sobre os procedimentos a serem observados pelo contribuinte na prática tributária. Tarefa das mais difíceis tem sido obter, seja por escrito ou principalmente por telefone, informações sobre qual procedimento deve o contribuinte adotar.

Por isso mesmo, bem colocado o artigo 12º. Afinal quem obtém, ao solicitar nas repartições públicas o regulamento do ICMS ou do imposto de renda ou ainda do IPI? Geralmente, o contribuinte tem que se socorrer de informativos emitidos por

¹²⁷ Min. Humberto Gomes de Barros. STJ, Resp 218103/SP, DJU 29.05.2000

¹²⁸ Min. Sidney Sanches. STF, RE 140278-4, DJU 22.11.96

empresas privadas, o que chega a ser um absurdo.

Isto só reflete a realidade da prática tributária, onde o excesso de legislações e as suas constantes alterações impede o seu acompanhamento até mesmo por parte da Administração Fazendária, o que impede que seus agentes possam dar informações com precisão e torna impraticável o seu cumprimento.

Pena que este artigo não comine uma pena à Administração Fazendária no caso de não fornecimento das informações requeridas pelo contribuinte.

- Desconsideração da Pessoa Jurídica

O artigo 16 estatui que somente o poder judiciário tem autonomia para desconsiderar a personalidade jurídica do contribuinte.

Isto impede uma prática corriqueira do Fisco, que no intuito arrecadatório, pretende atingir os sócios da empresa, provocando uma verdadeira confusão no princípio de autonomia das pessoas.

Esta prática tem um único objetivo que é atingir os bens particulares das pessoas físicas que compõem a sociedade, o que passa a ser um julgamento autoritário e geralmente abusivo, típico dos detentores do poder e não dos detentores da competência atribuída ao Fisco.

- Presunção de Boa Fé e Inversão do ônus da Prova

Elencado no art. 17 *caput* e parágrafo único, passa a ser de extrema importância, vez que, muitas notificações realizavam-se com indícios de, ou por suposição, criando uma ficção legal do crédito tributário, assim como provas ilícitas que compunham a constituição do crédito tributário, sem que houvesse condições de defesa por parte do contribuinte diante da sua fragilidade perante o Fisco.

- Admissibilidade de Recurso

Outra questão positiva é a inexigibilidade de fiança, caução ou aval, ou ainda, qualquer outra condição de admissibilidade de defesa ou recurso por parte do contribuinte. Isto é um verdadeiro absurdo e um atentado contra a constituição com relação a ampla defesa e ao contraditório pleno (art. 5º.). Basta saber se o Supremo

Tribunal Federal irá respeitar ou interpretar este artigo de lei da mesma forma que pretende os contribuintes, pois em decisão por esta corte fundamentada decidiu ser necessário o depósito em dinheiro para a admissibilidade de recurso administrativo. Esta questão foge à lógica jurídica, pois na esfera judicial basta garantir o juízo, oferecer bens à penhora, independentemente de importância em dinheiro, bastando seguir a ordem elencada no art. 11 da Lei nº 6.830/81 (Lei de execuções fiscais). Talvez este o motivo da modificação legal no sentido de não mais exigir depósito em dinheiro mas também, bens na esfera administrativa, conforme recente decisão da Receita Federal, através da Lei 3717/00.

- Procedibilidade na Ação Penal

Outro ponto relevante do projeto, apesar de contido na PEC 175 (projeto de Emenda Constitucional de reforma tributária), proposta pelo Deputado Mussa Demeas é a questão da condição de procedibilidade para a ação penal. Segundo o art. 43, somente após o encerramento do processo administrativo que comprove a irregularidade fiscal, será possível a abertura de processo crime contra o contribuinte, nas condições estabelecidas na Lei 8.137/91, respeitado o art. 34 da Lei 9.249/95 e 83 da Lei 9.430/96).

- Prazo de Fiscalização

O prazo de fiscalização contido no art.46, afinal, tornou-se fato comum no dia a dia das empresas, serem fiscalizadas por prazos ilegais e terem a fiscalização prorrogada à ventura do Fisco, inclusive com a ausência de motivação obrigatoriamente exigida pelo ordenamento jurídico para a prática dos atos administrativos.

Esse abuso de *poder*, atualmente vem-se fundamentando na Portaria da SRF nº 1.265/99, que, além de determinar o prazo máximo de 120 dias para o encerramento dos procedimentos fiscalizatórios no âmbito federal (art. 12), permite ao Fisco, a seu juízo, prorrogar uma fiscalização “tantas vezes quantas necessárias” (art. 13).

A aparência de legalidade dessa Portaria é reforçada pela referência que faz ao art. 196 do CTN, o qual prenuncia que uma “legislação aplicável” determinará o prazo máximo para o fim das fiscalizações. Sendo assim, o legislador administrativo elevou a dita norma infralegal ao posto dessa “legislação aplicável”, que concede à Administração Fazendária poderes tão amplos, como a possibilidade de prorrogar indefinidamente uma fiscalização.

- Consulta Administrativa

A questão dos efeitos da Consulta administrativa elencados nos arts. 31 e 32. O prazo para a resposta será de 30 dias prorrogável por igual período (art. 31, I) e principalmente quanto a seu efeito, que caso não respondido neste espaço de tempo pela administração fazendária, fará valer a interpretação e o tratamento dado pelo contribuinte quanto ao objeto da consulta (art. 31, III).

Também quanto aos efeitos fará jus as consultas formuladas, todos os contribuintes que se encontre em situação equivalente (art. 32). Assim, as consultas administrativas formuladas e que foram respondidas pelo Fisco ou mesmo que não tenham sido respondidas no prazo hábil poderá ser utilizada por outros contribuintes.

- Exibição de Documento

Ponto contido no art. 19, XIV observa o seguinte:

“Art. 19º São direitos do contribuinte: (...)

XIV – não ser obrigado a exibir documento que se encontre em poder da administração pública;”

Aqui, dois problemas são freqüentemente enfrentado pelos contribuintes: Primeiro, a apresentação de peças processuais quando o fisco já havia recebido os documentos na contrafé.

Segundo, aparece no art. 3º II b) do Decreto 1.790 anexo V¹²⁹, Do Regulamento de ICMS Catarinense que exige a apresentação de CND para o processo de alteração cadastral (FAC).

¹²⁹ Alteração nº 207 do Decreto 3250 de 16.10.98.

Isto é um absurdo tendo em vista a apresentação de um documento que já está à disposição do Fisco ou seja de seu conhecimento, como é o caso da posição fiscal do contribuinte. De bom alvitre que o artigo acima transcrito fosse acrescido da palavra “informação”, porque no caso em comento pode o fisco alegar que não possui em seu poder a CND (cartularizada), porem detém a informação quanto à situação fiscal o que logicamente supre a necessidade de um documento impresso, o que até poderia ocorrer por iniciativa dele mesmo.

3.2.2 Pontos Negativos do Projeto 646/99

Como Código do contribuinte e ordenamento jurídico deveria contemplar todos os direitos disponíveis em defesa do contribuinte, porém muitas questões não foram abordadas ou foram de forma incompleta ou ainda inconcisas. Necessária a observação que se segue:

3.2.2.1 Pontos Incompletos

- **Ficção Legal**

O art. 9º do projeto quer por fim a uma prática quase comum da Administração Tributária, a alteração de lei para instituir ou aumentar tributo no último dia do ano, para fazer valer o princípio da anterioridade.

Completamente equivocado este artigo, pois o princípio da anterioridade foi criado para não ocorrer um efeito surpresa por parte do contribuinte. Para que o contribuinte possa calcular o impacto tributário e os custos que terão seus produtos e reformular toda a sua estrutura comercial. Não é de um dia para o outro que o contribuinte irá se estruturar.

Da forma como esta redigido o artigo em comento, possibilita o fisco a instituir tributo no dia 31 de dezembro e exigí-lo no dia 1 de janeiro.

Melhor redação tem a PEC 175, que limita a instituição de tributo no prazo de 90 dias após a publicação da lei independentemente do princípio da anterioridade. Esta

parece ser a melhor prática, pois não adianta a instituição do tributo no dia 31 de dezembro para vigorar no dia seguinte, 1 de janeiro, em respeito ao princípio da anterioridade, que de anterioridade não tem nada.

No sistema sugerido pela PEC 175, mesmo que o Fisco instituísse tributo dia 31 de dezembro, este teria efeito somente a partir de 1º de abril, suavizando o efeito surpresa e o impacto do aumento da carga tributária.

- Certidão Negativa de Débito

No que tange ao fornecimento de Certidão Negativa de Débito – CND, não ficou claro a forma do contribuinte obtê-la ou quais os impedimentos que acarretariam a sua não emissão. São três artigos distintos para tratar do mesmo assunto, art. 10, art. 19 XI, XII, e art. 36.

No art. 10, a redação é péssima e dá a entender que o contribuinte não precisa estar em dia com suas obrigações tributárias. É certo que não cabe ao contribuinte levar provas ao Fisco para comprovar a sua regularidade fiscal, pois cabe à Administração Pública o controle da sua arrecadação ao passo do que acontece no setor privado, onde a concessão de crédito ocorre quando o vendedor verifica que o comprador está em dia com suas obrigações. Não cabe ao contribuinte cada vez que desejar uma CND dirigir-se ao órgão arrecadador com uma pilha de documentos, como ocorre atualmente. Esta prática selaria a tese Constitutivista do crédito tributário.

O pior ocorre no inciso XII do art. 19 que alterou o prazo para fornecimento da CND. A legislação atual obriga a Administração Tributária fornecê-la em 10 dias, já o projeto eleva este prazo para 30 dias. Isto é um absurdo quando se trata de um Código em Defesa do Contribuinte. Principalmente porque a exigência da apresentação deste documento tornou-se uma constante no meio comercial. Para participar de concorrências públicas, tomar empréstimos, enfim, os atos negociais dificilmente se apresentam de forma tão previa, que possa aguardar trinta dias até se consumir. Pelo contrario, os atos são constantes e instantâneos, quase que diários.

Assim, para que não restem dúvidas quanto ao direito do contribuinte em obter a CND, seria ideal a redação de um único artigo que contemplasse:

- a) inexigibilidade de documentos que comprovem a sua regularidade fiscal;
- b) a sua concessão independentemente da situação fiscal de seu representante legal ou empresas onde participe como sócio,
- c) inexigibilidade de quaisquer garantias, mesmo quando parcelado o débito,
- d) concessão independente da causa extintiva ou de sua inexigibilidade,
- e) o prazo máximo de 10 dias para sua concessão.

O mais importante não está nas condições de obtenção da CND, mas sim, em sua finalidade. Hoje, este documento é requisitado para quase todos os atos negociais da pessoa jurídica, o que provoca na maioria das vezes um verdadeiro cerceamento do direito da livre iniciativa inserido no art. 170 da Carta Magna. Por isso, o que deveria ser restringido é o uso deste documento. Sua apresentação deveria limitar-se à transferência de bens imóveis, incluindo-se a homologação de inventários e partilhas. Qualquer outra exigência para sua apresentação configura Sanção Política (forma indireta de cobrar o crédito tributário)

- Presunção Fiscal

Quando se cria um Estatuto ou Código como se propõe o Projeto 646, deve-se impor normas que venham de encontro com os interesses desta categoria, que são os contribuintes em geral, como estatuído em seu artigo primeiro, levando em consideração a lógica jurídica e a boa relação entre administrando e administrado.

Não é o que se pode notar quando da redação do art. 35 e 20 § 2º com relação à presunção fiscal. É cediço que a doutrina e também a jurisprudência têm repellido esta prática, pois têm se desconstruído com o nascimento da obrigação tributária, principalmente no que tange ao fato gerador do tributo. Por isto que se aceita a presunção em casos extremos como o arbitramento do lucro previsto na Lei 11.041/91 (Regulamento do Imposto de Renda), quando não houver mais nenhum elemento capaz de identificar o Fato gerador. Ainda como uma espécie de presunção, tendo um carácter maior de antecipação está a substituição tributária Constitucionalizada através da Emenda Constitucional 3/93 que alterou o art. 150 para constar o § 7º ressalvado o contido no parágrafo único com relação ao direito do contribuinte em reaver a

presunção praticada.

Esta Emenda Constitucional tem sofrido muitas críticas pela doutrina, pelo fato de não coadunar com a idéia de presunção, assim se expressa CARRAZZA¹³⁰ “é sempre bom reafirmarmos que o princípio da segurança jurídica diz de perto com os direitos individuais e suas garantias. É, assim, ‘cláusula pétrea’ e, nessa medida, não poderia ter sido amesquinhado por emenda constitucional” (cf art. 60, §4º., da CF/88).

Também ATALIBA¹³¹, em tom irônico, onde após sua colocação foi intensamente aplaudido:

(...) estou disposto a aceitar tributação de fato futuro, como se prevê nessa Emenda Constitucional. Estou disposto a aceitar que um fato que ainda não aconteceu possa ser um fato gerador de obrigação tributária. Posso aceitar isso, estou disposto, no instante em que também se emende a Constituição para dizer que nós poderemos, cidadãos, ser punidos por crimes que ainda não cometemos.

Esta afirmação advém da firme posição deste jurista em repudiar a presunção tributária e penal nos seus escritos que assim já havia se pronunciado:

se, de um modo geral, as leis civis, comerciais, administrativas, podem prementemente estabelecer presunções e ficções, a Constituição veda que isso seja feito em matéria penal e tributária (*nullum crimen, nullum tributum sine lege*). Isto integra o art. 5º. e está protegido pelo § 4º. do art. 60. Além do mais, o §1º. do art. 145 – mero desdobramento do art. 5º. I, e por isso expletivo – refere-se a capacidade econômica, como critério de tratamento igual dos contribuintes. Ora, essa capacidade econômica, atribuível a cada contribuinte, em cada caso, revela-se e realiza-se pela exigência de que todo fato tributável tenha conteúdo econômico mensurável. Ora, esse conteúdo há de ser real, efetivo, comprovado, concreto. Não pode ser presumido (grifo nosso). Não pode resultar de ficção, do mesmo modo que não pode punir alguém por crime não cometido. Não se tributa por fato provável, plausível, possível. Somente o fato ocorrido, consumado¹³².

¹³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., p. 279.

¹³¹ ATALIBA, Geraldo. **Palestra realizada no VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário**, São Paulo de 15 a 17.9.93.

¹³² RTDP 4/175, p. 276, 1997.

Ainda, segundo CARRAZZA¹³³, “em nenhum momento a Constituição abre espaço à criação de tributo sobre fato presumido. Reporta-se, tão somente, a fatos concretamente realizados, até para dar efetividade, no campo tributário, ao magno princípio da segurança jurídica.”

Também o judiciário tem se posicionado contrário a prática da substituição tributária e portanto de presunção fiscal, o Min. César Asfor ROCHA¹³⁴, ponderou: “(...) para que seja regular a substituição tributária é necessário que já exista o substituído, daí por que a vinculação só pode se dirigir para o futuro, para as operações subseqüentes. Se por mais não fosse seria até mesmo por uma imperiosidade lógica, visto que um contribuinte só poderá ser substituir um outro se já estiver configurado como tal numa operação considerada”

Desta forma, não resta dúvida à inexistência de presunção fiscal principalmente para constituir tributo em matéria tributária, motivo pelo qual o art. 35 ao invés de moldar esta prática deveria expressamente inibi-lo excepcionando apenas os acima mencionados.

Além do art. 35, mais um artigo respalda a prática da presunção fiscal por parte da Administração fazendária, é no inciso segundo do art. 20 quando fala em pauta fiscal. Ora a pauta fiscal é visivelmente uma prática presuntiva já repelida pelo Supremo Tribunal Federal que proibiu a sua prática, pois fere o núcleo do fato gerador.

ICM. PAUTA FISCAL. A BASE DE CÁLCULO DO ICM E O VALOR DA OPERAÇÃO DE QUE DECORRER A SAÍDA DA MERCADORIA (ART. 2, I, DO DL. 406, DE 1968)

Não pode ser lícito ao legislador estadual inovar quanto a esse aspecto (art. 18, par. 1., da E.C. 1, de 1969). A predeterminação de valor para as operações pode contrariar essa disposição, implicando, por outro lado, em majoração do imposto (art. 97, par 1., do CTN). Aplicação do art. 148 do CTN. A pauta fiscal só se legitima quando em processo regular, não ficar demonstrado o valor real da operação de que decorrer a saída da mercadoria reconhecido e provido.

RE 78577/SP 13/12/74 Rel. Cordeiro Guerra

¹³³ CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit. p. 278.

¹³⁴ Min. César Asfor Rocha. STJ, Resp. 37.361-1-SP, DJU 23.5.94.

Também o Superior Tribunal tem reiteradamente se manifestado contrário à prática da pauta fiscal:

PROCESSUAL CIVIL. ICMS. BASE DE CÁLCULO. PAUTA DE VALORES. IMPOSSIBILIDADE.

- 1 - Está consolidado na jurisprudência da 1ª Seção, deste Superior Tribunal de Justiça, que é impossível, segundo as regras do ordenamento jurídico tributário, prestigiar-se a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria apurado em pauta fiscal.
- 2 - Não merece guarida o argumento da agravante de que o teor do art. 148, do CTN, confere legalidade ao arbitramento da base de cálculo do ICMS, eis que, *in casu*, não se discutiu, em momento algum, a idoneidade dos documentos e a veracidade das declarações prestadas pelo contribuinte.
- 3 - O art. 148, do CTN, somente pode ser invocado para estabelecimento de bases de cálculo, que levam ao cálculo do tributo devido, quando a ocorrência dos fatos geradores é comprovada, mas o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda pública autorizada a arbitrar o preço, dentro de processo regular. Invocação desse dispositivo somente é cabível, como magistralmente comenta Aliomar Baleeiro, quando o sujeito passivo for omissivo, reticente ou mendaz em relação a valor ou preço de bens, direitos, serviços:
(...) Do mesmo modo, ao prestar informações, o terceiro, por displicência, comodismo, conluio, desejo de não desgostar do contribuinte, etc., às vezes deserta da verdade ou da exatidão. esses casos, a autoridade está autorizada legitimamente a abandonar os dados da declaração, sejam do primeiro, sejam do segundo e arbitrar o valor ou preço, louvando-se em elementos idôneos de que dispuser, dentro do razoável. (Misabel Abreu Machado Derzi, in Comentários ao Código Tributário Nacional, 1998)
- 4 - Agravo regimental improvido.

AGRESP 119337/MG 16/08/99 Rel. Min. Jose Delgado

Tributário. ICM. Entrada e Saída de Cana-de-Açúcar Adquirida em Caule para a Fabricação de Álcool Carburante - Deferimento e Pauta Fiscal – Decr.-Lei no 406/68.

1. Constitui ilegalidade a cobrança do ICM baseada em Pauta Fiscal, com manifesto desprezo do critério natural do valor da operação (Decreto-Lei 406/68, art. 68)
A pré-determinação de valores nas pautas pode causar vedada majoração de tributo (art. 97, § 10, CTN)
 2. Recurso sem provimento.
- RESP 199524/SP 08/03/2000 Rel. Min. Milton Luiz Pereira

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - ICMS - FIXAÇÃO DE ALIQUOTA EM PAUTA FISCAL.

1. Legitimidade passiva do SECRETARIO DA FAZENDA, a quem tocou a elaboração da pauta fiscal, para responder pelo writ que questiona a Legalidade dos valores fixados, considerando preços acima dos reais.
2. Reiterado entendimento do STJ, quanto à ilegalidade da utilização via pauta fiscal - REsp N. 33.808/SP.
3. Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos este autos, acordam os Ministros da segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso. Votaram com a Relatora os Ministros Paulo Gallottí, Franciulfil Netto, Nancy Andrighi e Francisco Peçanha Martins

ROMS 9574/PI; RECURSO ORDINARIO EM MANDADO DE SEGURANÇA (1998/0020086-O) Rel. Min. ELIANA CALMON 22/02/2000.

A doutrina também repulsa a idéia de utilização da pauta fiscal, senão vejamos a posição de MACHADO¹³⁵

Nem podia mesmo ser diferente, porque a utilização de pauta como presunção legal absoluta, ou como ficção legal, é absolutamente inadmissível em face do dispositivo constitucional que, ao conceder competência aos Estados, reporta-se a imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e a prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação. Havendo assim, especificação desse âmbito do imposto, não se pode admitir a ficção legal, nem a presunção legal absoluta, pois isto significaria dar condições ao legislador para violar a norma atributiva de competência tributária, definindo como base de cálculo do ICMS valores inteiramente divorciados do valor da operação e da prestação tributável.

Importante ressaltar a necessidade de isolar esta prática que vicia a constituição do crédito tributário.

- Sanções Políticas

O Código no art. 37 relaciona as situações em que a Administração tributária não

¹³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**, São Paulo, Dialética, 1997. p. 92.

pode agir em detrimento dos direitos do contribuinte, porém esqueceu-se de elencar um ponto muito comum nas relações fisco X contribuinte. A questão da transferência societária. Hoje, havendo débito fiscal o contribuinte não pode efetuar alteração no seu quadro societário. Isto é mais uma das conhecidas “Sanções políticas”, via indireta para a cobrança do crédito tributário.

MACHADO¹³⁶ define assim Sanções Políticas:

Restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, entre outras. Qualquer que seja a restrição que implique cerceamento da liberdade de exercer atividade lícita é inconstitucional, porque contraria o disposto nos artigos 5o. inciso XIII e 170 parágrafo único do Estatuto Maior do País.

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

Necessário então, a inclusão neste artigo, de mais um inciso que proíba esta prática.

- CADIN

Ainda neste artigo 37, a proibição de inscrição do devedor ao qualquer cadastro ou órgão que sirva de base para operações comerciais do contribuinte, a exemplo do que hoje ocorre com o famigerado CADIN. Esta prática tem restringido a captação de recursos financeiros em instituições financeiras oficiais, entre outros

¹³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 39, p. 48, 1997.

entraves burocráticos, em mais um nítido exemplo de sanção política.

Como nasceu o CADIN: Comerciantes criaram a entidade chamada de Serviço de Proteção ao Crédito SPC, onde ficam registrados os nomes das pessoas (físicas e jurídicas) que não pagaram suas dívidas, já que os instrumentos normais de cobrança não são suficientemente rápidos ou eficazes para atender suas necessidades. Inspirado no SPC, o Estado institui o Cadastro de Informativo dos Créditos de Órgãos e Entidades Federais Não Quitados - CADIN, com o intuito de resguardar sua atividade de concessão de crédito praticada pelas instituições financeiras oficiais.

O Poder Executivo da União criou o CADIN através do Decreto 1006/93, tendo como objeto o cadastro informativo dos devedores de obrigações pecuniárias vencidas e não extintas pelo pagamento, ou outra modalidade de liquidação de crédito. Ocorre que, o legislador, durante a trajetória de regulamentação do CADIN, decidiu, através de Medidas Provisórias, outras finalidades que não fosse a proteção ao crédito. Essa alteração introduziu instrumento de garantia do crédito tributário, através de cadastro dos inadimplentes de tributos e contribuições federais. Isso serviria como meio de coagir o devedor a saldar o seu débito tributário, gerando, como consequência, restrições aos direitos dos cidadãos, à livre iniciativa e ao livre exercício da atividade econômica¹³⁷.

A Medida Provisória nº 1.442, de 10 de maio de 1996, que dispôs sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais, foi sucessivamente reeditada, sob diversos números, sendo que, a partir de dezembro de 1996, fixou-se o nº 1.542, seguido do número correspondente à reedição. Em outubro de 1997 já se estava na vigésima oitava reedição. Contra tal medida provisória foi ajuizada a ADIN 1.454-4, que, em dezembro de 1997.

Em sede de liminar, o STF, por maioria de votos, na sessão plenária realizada em 19 de junho de 1996, suspendeu a eficácia do art. 70, que dispõe que a existência de registro no CADIN há mais de trinta dias constitui fator impeditivo para a celebração de qualquer dos atos previstos no art. 60, quais sejam, realização de operações de crédito que envolvam a utilização de recursos públicos, concessão de incentivos fiscais e financeiros, celebração de convênios, acordos, ajustes ou contratos

¹³⁷ BORGES José Cassiano e AMÉRICO, Maria Lúcia dos Reis. Funções do CADIN e seus Reflexos sobre a Livre iniciativa, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nr 42, mar./1999.

que envolvam desembolso de recursos públicos. Anteriormente, o STF já havia se pronunciado sobre a matéria, mas também apenas em sede de liminar, nos autos da ADIN 1.178-2, que combate o Decreto Federal nº 1.006, de 09/12/1993. A decisão monocrática do Min. Marco Aurélio, que suspendia a eficácia de todo o Decreto, foi referendada em parte pelo Plenário, em fevereiro de 1995, que limitou a suspensão aos arts 4º, 5º, 6º e 7º.

- **Processo Administrativo**

Outra crítica que não pode passar despercebida é o artigo 40, dirigido aos processos administrativos. Entre os princípios que regem o processo administrativo está o da informalidade. Assim, a defesa em processo administrativo exercida pelo contribuinte é desprovida de formalidades existentes no processo judicial. Porém no início, VIII e IX, há uma contradição entre o uso de formalidades, se necessárias ou não. Talvez a dúvida maior pare no inciso VIII, que se inexistisse, pouco interferiria nas garantias e direitos do contribuinte evitando-se confusões futuras.

- Art. 40. Nos processos administrativos perante a Administração Fazendária, serão observados, dentre outros critérios, os de:
- I - atuação conforme a lei e o Direito;
 - II - atendimento aos fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização de lei;
 - III - objetividade no atendimento do interesse jurídico, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;
 - IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;
 - V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;
 - VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesses públicos;
 - VII - indicação dos pressupostos e fundamentos de fato e de direito que determinarem a decisão;
 - VIII - observância das formalidades necessárias, essenciais à garantia dos direitos dos contribuintes;
 - IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos contribuintes;
 - X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;
 - XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei.

Como já frisado anteriormente, no projeto 646 é de defesa do contribuinte sendo desnecessário então o art. 45 pois esta preocupação deve-se ao credor e não do devedor. O importante para o contribuinte é definir o prazo decadencial e prescricional.

3.2.2.2 Pontos Ausentes

- **Prescrição e Decadência**

Questão hoje muito controvertida é a da prescrição em matéria tributária, não abordado no projeto. Necessário se faz, a inclusão de artigo que fixe expressamente o início e término do prazo decadencial e prescricional, que pela melhor doutrina deve ser de cinco anos contados da data do fato gerador, mesmo período da decadência que teria início da data de ciência ao contribuinte da constituição do crédito tributário, ex vi do art. 156 V do CTN.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), por meio da sua Primeira Sessão e nos Embargos de Divergência no Recurso Especial 146.213/SP, no qual figurou como relator o ministro José Delgado, e em recurso que foi movido pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), definiu a questão relativa à decadência do direito de o fisco poder lançar tributo.

Como é de conhecimento dos contribuintes, o citado STJ vinha entendendo, até então, que o fisco tinha o prazo de até dez anos para poder realizar a constituição de um tributo, por meio do seu lançamento tributário e para os tributos cujo lançamento se verificava pelo regime de homologação.

O lançamento fiscal que atende ao regime da homologação é aquele por meio do qual o contribuinte realiza o recolhimento do imposto na forma que entende correta, cabendo ao fisco considerá-la adequada e, a *posteriori*, homologando o lançamento (exemplo: Declaração de Imposto de Renda feita pelo contribuinte).

No artigo 150, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece o que se deve entender por lançamento tributário feito por homologação, o qual se verifica quanto aos tributos cuja legislação dispõe caber ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento respectivo e sem que a autoridade administrativa realize seu exame.

Estabelece ainda, em seu parágrafo 4º que, se a legislação não dispuser sobre o prazo de homologação, ele deverá ser de cinco anos contados da data da ocorrência do respectivo fato gerador. E, passado esse prazo sem que o fisco tenha se pronunciado a respeito, será considerado homologado o lançamento tributário, extinguindo-se o crédito, sem que o fisco possa exigí-lo posteriormente, exceto quando comprovada a ocorrência de fraude, simulação ou dolo.

O Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25.10.1996, que é considerada como legislação complementar à Constituição Federal) estabelece em seus artigos 173 e 174 os prazos relativos à decadência e à prescrição tributária.

No artigo 173, o Código Tributário Nacional (CTN) dispõe que o direito de o fisco constituir o crédito tributário “extingue-se após decorridos cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido feito o lançamento (inciso I do citado artigo 173), ou, conforme o caso, a data na qual tenha transitado em julgado a decisão a qual haja anulado o lançamento anteriormente feito e em razão da ocorrência de vício formal (inciso II do mencionado artigo 173 do CTN).”

A matéria citada diz respeito à decadência tributária. Já no artigo 174 do Código Tributário Nacional, a matéria versada diz respeito à prescrição tributária, ou seja, qual o prazo que o fisco tem para exigir e para cobrar o tributo constituído em definitivo, anteriormente, e quais os meios legais e cabíveis.

Como é de conhecimento, o Imposto de Renda (IRPF ou IRPJ), a CSSL, o IPI, o ICMS, assim como as contribuições para o INSS, são tributos que estão sujeitos aos lançamentos por homologação, sendo que o fisco, pelo entendimento jurisprudencial do STJ, anterior à decisão tomada pela Primeira Sessão do citado tribunal e nos Embargos de Divergência no Resp. 146.213/SP, tinha o prazo de dez anos para analisar os fatos e, eventualmente realizar a exigência tributária caso considerasse indevido o lançamento.

De certa forma, os contribuintes foram beneficiados com a mudança de orientação sobre a matéria atribuída pelo STJ, uma vez que o fisco passa a ficar obstado de realizar o lançamento de tributo após decorridos cinco anos nos termos do artigo 173, I e II do CTN.

- **Fiscalização**

Um grande problema encontrado hoje pelos contribuintes é como lidar com uma fiscalização. Não raro os fiscais adentram na empresa, impedem o contribuinte do exercício de suas atividades, vasculham todo o estabelecimento e depois dizem o que querem. Prática esta sem dúvida nenhuma, abusiva.

Para cessar este constrangimento, o correto seria a apresentação do termo de início de fiscalização que contivesse a data de retorno da fiscalização, nunca inferior a cinco dias, tempo suficiente para o contribuinte levantar a documentação ali requerida para a averiguação fiscal.

Com isso os contribuintes teriam conhecimento antecipado que seriam fiscalizados, preparando um espaço físico para tal evento e pessoas para o acompanhamento da fiscalização, evitando-se todos os efeitos do elemento surpresa que de uma forma ou de outra acarretam uma descontinuidade dos seus negócios, mesmo que temporário.

O art. 46 do projeto bem que poderia ter um inciso com uma redação semelhante a que se segue:

Nenhuma fiscalização poderá ser realizada sem a apresentação do termo de início de fiscalização, o qual deverá ser apresentado ao contribuinte e nele conterá os documentos e procedimentos necessários à fiscalização que será procedida nunca antes de cinco dias da data de seu conhecimento. Fica excepcionado desta regra a fiscalização aduaneira e a de mercadorias em trânsito.

O prazo aqui proposto se assemelha ao instituído no art 23 VI § 2.

- **Ônus da Sucumbência**

A administração tributária não raras vezes constitui equivocadamente o crédito tributário. Isto provoca necessariamente a defesa do contribuinte, que na maioria das vezes contrata profissional especializado para atuar em sua defesa, gerando gastos com esta contratação. Em função disto, nada mais justo que o Estado pagar sucumbência quando perdedor em processo administrativo. Talvez bastasse apenas a alteração do

art. 25 do projeto incluindo além da instancia judicial também a administrativa.

A forma de pagamento desta sucumbência seria crédito tributário, passível de compensação com o débito vincendo e teria como base de cálculo um percentual sobre o valor da demanda.

Isto talvez faria com que a administração fazendária tivesse mais critério na hora de proceder à constituição de seu crédito.

- Crédito Tributário do Contribuinte

A Administração Tributária na busca de recursos para fazer frente a seus gastos tem imposto ao contribuinte uma carga tributária cada vez maior, criando novos tributos em sua maioria ilegais ou inconstitucionais. Os entraves jurídicos avolumam os tribunais e hoje representam 65% de todo o movimento dos processos no judiciário.

O resultado desta prática são créditos tributários a favor do contribuinte em virtude dos pagamentos que realizou enquanto vigorava a cobrança de tributo julgado ilegal ou inconstitucional. Resta ao contribuinte o indébito ou ainda a prática mais utilizada, a da compensação, que pode ser via mandado de segurança, hoje admitida pelos tribunais é a forma mais ágil de recuperar o crédito.

Isto implica na devolução dos valores pagos, nos mesmo moldes do aplicado pela administração fazendária como disposto no art. 19 XV do projeto, pois crédito tributário é pagamento de valor devido pelo Estado independente da forma como é realizado, se em espécie (via precatório) ou compensação com o devido. Por isso mesmo é de se estranhar a redação do parágrafo único do art. 29 do projeto que reconhece os juros somente da data da decisão que reconheceu o crédito.

Sem sombra de dúvida, os dois artigos são dicotômicos e fogem da interpretação mais apurada, provocando uma antinomia dentro da norma dos direitos do contribuinte.

É certo que os tribunais tem entendido que, no caso de compensação, a aplicação dos juros é da data da condenação, mas a doutrina é unânime em respeitar os direito de equidade. Afinal, o Fisco cobra o seu crédito da data em que o pagamento deveria ter ocorrido. Ora, o juro compensatório é devido da data do seu pagamento,

pois, foi desta data que o credor ficou indisponibilizado dos seus recursos e deve ser compensado por esta indisponibilização. Esta é a melhor doutrina da aplicação dos juros compensatórios, além de ser mais justo, aplica-se o mesmo peso a mesma medida.

Diante disto, mister se faz a alteração da redação do parágrafo único do art. 29 para constar a incidência de juros da data do pagamento indevido a exemplo do que ocorre com a correção monetária, e da interpretação elencada no art. 19 XV.

Outra questão é o do crédito extemporâneo de ICMS que deveria possuir um artigo idêntico ao artigo 6º da Lei 13.515 (CDC/MG)

Art. 6º - “O contribuinte poderá recompor sua conta gráfica quando for detectado erro que não resulte em recolhimento atrasado de imposto, bem como escriturar créditos a que tiver direito, não apropriados na época própria”.

- Deveres da administração Fazendária

Não há nenhum dispositivo de implementação do código bem como o dever do Estado em criar um órgão de orientação permanente do contribuinte ou que possa fomentar a aplicação deste código, a exemplo do que ocorre no código de Defesa do Contribuinte de Minas Gerais em seu artigo 13.

Art. 13º - Cabe ao Estado:

I – Implantar, no prazo de cento e oitenta dias contados da data de publicação desta lei, um serviço gratuito e permanente de orientação e informação ao contribuinte, subordinado à Secretaria de Estado da Fazenda, na forma que dispuser o regulamento;

(...)

O ideal seria um órgão subordinado ao Conselho de Contribuintes que deveria ser autônomo e que teria um departamento de orientação ao contribuinte. Assim, o conselho formado por entidade de classe destacaria um representante para atender ao departamento de informação e orientação ao contribuinte.

3.3 NECESSÁRIA HARMONIA ENTRE FISCO E CONTRIBUINTE

Vivemos sob a ege de um Estado Constitucional de direito, onde todos são iguais, inclusive perante a lei. E mais que isso vivemos num Estado democrático regido por um regime republicano.

Isso nos leva a uma relação de deveres mútuos e não a uma relação de poder, de arbítrio ou ditatorial. Não se pode admitir um Estado de força, de poder, nem disfarçadamente.

O direito tributário, como parte da Ciência do Direito, do ramo do direito público, não está a serviço dos interesses econômicos ou arrecadatórios. Ela exprime uma relação obrigacional, de deveres equivalentes, justos e não uma relação de poder.

A relação que existe hoje entre fisco e contribuinte é de tal sordidez, que se questiona a necessidade do Estado. Remontamos então à época de Hobbes em seu famoso *Leviatã* que questiona a necessidade do Estado no controle da vida do cidadão.

A relação jurídico-tributária deve se pautar no respeito à vida, à liberdade e à propriedade, principalmente nesta última.

Isso nos leva a referendar os valores e a teoria Kantiana. O retorno dos valores como forma de superar a crise do positivismo. E claro que não se pode resolver o problema de relacionamento Fisco X contribuinte pela vontade do contribuinte em recolher tributo pois este, como bem preleciona Ives Gandra, é algo odioso.

GANDRA¹³⁸ cita os motivos que lema o contribuinte a rejeitar o pagamento de tributos:

- a. Objetivos e necessidades mal definidos, decorrentes da eleição de prioridades inadequadas ou contrárias ao interesse da comunidade (que estariam a reclamar outras satisfações), já que a experiência tem mostrado que a definição destas prioridades esta mais voltada aos interesses dos detentores do poder, (obras faraônicas, suntuosas, sensacionalistas etc.), sempre tendentes a buscar obter, em retribuição, o voto de eleitores incautos, que, por tais empreendimentos, se deixam seduzir;
- b. Utilização dos recursos com gastos de escancarada superfluidade ou mesmo para custeio de condenáveis mordomias, já institucionalizadas, para a satisfação de pequena casta de políticos e outros setores ligados ao governo, em detrimento da grande massa de

¹³⁸ GANDRA, Ives. **Caderno de Pesquisas Tributarias**, São Paulo, Revista dos Tribunais, nr. 4, p. 266, 1979.

- desassistidos que campeia em nosso país.
- c. Desigualdade de tratamento entre os contribuintes, com a criação de incentivos fiscais e outros benefícios tributários para setores determinados da economia, sempre a dotar de privilégios inaceitáveis empresas de grande porte, sem que tais benesses sejam, igualmente, estendidas à grande massa de contribuintes.
 - d. Deficiência da máquina fiscalizadora e adoção de critérios específicos de recolhimento tributário, o que enseja revolta nos que pagam, porque não podem deixar de fazê-lo (Descontos já em fontes pagadoras, antecipações tributárias, etc.), enquanto outros (até de possibilidade contributiva mais expressiva), deixam de pagar e sonegam, sistematicamente, o tributo em virtude da inexistência de mecanismos correlatos e da ineficácia do aparato fiscal do Estado.
 - e. Tendência sempre crescente, entre os entes tributantes, de buscar o aumento da tributação com vistas a cobrir os “furos” causados pelos grandes sonegadores, agigantando, destarte, a já insuportável carga tributária dos que já vêm pagando o tributo, deixando-os na posição sedutora de optar até pela criticada ‘desobediência civil’, já que sabedores de que, se Fisco buscasse recuperar as receitas perdidas junto aos grandes sonegadores, tomar-se-ia desnecessária a instituição de tributo novo ou da majoração dos já existentes.

Isto sem contar com outras dezenas de razões óbvias, que plenamente justificam o evidente desprezo, do contribuinte, pela tributação que lhe é imposta pelos três níveis de governo.

Mas o que se busca para o fortalecimento desta relação e a justiça. E como bem preleciona John Rawls¹³⁹, é um resgate dos valores pregados por Kant para aproximar a Ética e o direito.

Os valores possuem premissas que aproximam os pólos de uma relação e tornam as partes igualitárias e compromissadas. Para REALE¹⁴⁰ “O valor jurídico é um valor franciscano competindo-lhe ser o suporte de todos os outros valores.”

Por isso a premente necessidade de uma justiça tributaria ou justiça fiscal. O pioneiro desta idéia segundo cita TORRES¹⁴¹, foi Klaus Tipke que em 1981 escreveu o seu Ordenamento jurídico tributário e que examina a relação entre a Ética e o Direito.

Dentro deste conceito de justiça tributária esta a segurança jurídica ou segurança dos direitos fundamentais, ou ainda segurança tributária.

A idéia de segurança jurídico tributaria, como o tema reclama, esta na garantia e preservação dos direitos de ambos os pólos da relação, tanto do Fisco na hora de

¹³⁹ RAWLS, John. Uma Teoria da Justiça. São Paulo: Martins Fontes, 1997

¹⁴⁰ REALE, Miguel. O direito como experiência, SP: Saraiva, 1978, p. 118

¹⁴¹ TORRES, Ricardo Lobo. Justiça Tributaria, op. cit. p. 683

exigir o tributo como na do contribuinte em defender seu patrimônio. É a limitação ao poder de tributar insculpida dos At 145 a 156 da Constituição.

Para CARRAZZA¹⁴², que prefere conceituar de Segurança Jurídica e Tributação, ao invés de Direitos Fundamentais do Contribuinte, aquela em que “o Estado ao exercer a tributação deve observar os limites que a ordem constitucional lhe impôs, inclusive no que atina com os direitos subjetivos públicos das pessoas e principalmente aos direitos fundamentais estatuídos no artigo 5º. da CF/88”.

Ainda para TORRES¹⁴³

Segurança jurídica é certeza e garantia dos direitos. É paz. Como todos os valores jurídicos é aberta, variável, bipolar e indefinível, é sobretudo segurança dos direitos fundamentais. Liga-se essencialmente à liberdade: são duas faces da mesma moeda, diferentes aspectos jurídicos da mesma coisa: da vida, da liberdade da pessoa, da propriedade e de outros bens privados. A segurança se afirma contra o Estado, principalmente da proteção do Judiciário, que constitui o *status positivus libertatis*.

Os direitos fundamentais, evidentemente, também amparam o contribuinte contra os Poderes do Estado, inclusive o Legislativo. Embora todo o Capítulo I do Título II, da Constituição brasileira delimite o exercício das competências tributárias das pessoas políticas, impedindo-as de ingressarem nas áreas reservadas aos direitos à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade dos contribuintes. Os direitos consagrados no art. 5º. da CF/88 são tão ou mais relevantes do que os recebidos pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal para instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Para PALLIERI¹⁴⁴ citado por CARRAZA “Estes direitos fundamentais verdadeiros lides aos Poderes do Estado, formam no que atina à tributação, o chamado estatuto do contribuinte (Louis Trotabas).”

¹⁴² CARRAZZA, Roque, op. cit., p. 238.

¹⁴³ TORRES, Ricardo Lobo, op. cit., p. 686.

¹⁴⁴ PALLIERI, Balladore. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, Roque Carraza. op. cit., p. 265

CARVALHO¹⁴⁵ assim define estatuto do contribuinte:

Ao pé de nossa realidade jurídico-positiva, como a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que, positiva ou negativamente, estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado (aqui utilizado na sua acepção mais ampla e abrangente – entidade tributante). E quaisquer desses direitos, deveres e obrigações, porventura encontrados em outros níveis da escala jurídico normativa, terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuridicidade.

O estatuto do contribuinte, como vimos, impõe limitações aos Poderes Públicos, inibindo-os de desrespeitarem os direitos subjetivos das pessoas que devem pagar tributos. Inexistisse, e o legislador poderia, por meio de uma tributação arbitrária, até espoliar as pessoas. A Fazenda Pública, à mingua deste estatuto, não poderia ser impedida de fazer o mesmo.

Mais uma vez as palavras de CARRAZZA¹⁴⁶, vem de encontro ao ora argüido:

o estatuto do contribuinte exige que a tributação, livre de qualquer arbitrariedade, realize a idéia de Estado de Direito. Às várias possibilidades de atuação da Fazenda Pública há de corresponder a garantia dos direitos de cada contribuinte. Quanto mais gravosa a intervenção tributária, tanto mais cuidadosamente deverá ser protegida a esfera de interesses dos indivíduos.

BORGES¹⁴⁷ tem uma perfeita definição desta relação:

A competência tributaria é a soma da autorização e limitação para o exercício de funções tributarias. Sem autorização, nenhuma limitação, sem limitação, nenhuma autorização. Logo, a segurança tributária é um produto da consorciação entre ambas. Mas a segurança é estrada de mão dupla: sem dever, nenhum direito, sem direito, nenhum dever. Essa relação é admiravelmente expressa pela função social da propriedade. Não é, a função social da propriedade, ao contrário do que ingenuamente se supõe, uma limitação à propriedade no sentido de que corresponderia a uma restrição à disponibilidade e utilização do bem pelo seu proprietário. E nem é sequer apenas um limite do direito de propriedade. E também, numa

¹⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, *Op. cit.*, p. 35.

¹⁴⁶ CARRAZZA, Roque, *op. cit.*, p. 239.

¹⁴⁷ BORGES, José Souto Maior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 22, p. 27, 1996.

perspectiva de visão mais atenta, uma garantia da preservação do direito de propriedade. Propriedade legítima é a que responde à sua função social. Expressa então a justiça tributária à vinculação da propriedade à sua função social. (grifo nosso)

A justiça tributária passa então pelo respeito a propriedade, na exata dimensão entre a necessidade do Estado a capacidade do contribuinte. Esta é uma medida que todos nós procuramos, e que não poucos doutrinadores se debruçaram para tentar resolvê-la.

Dentro muitos, talvez BECKER¹⁴⁸ tenha sido quem mais se aproximou concretizando a seguinte teoria para dimensionar a capacidade contributiva:

- a. capacidade contributiva é aferida mediante a relação que se estabelece entre a riqueza de um indivíduo e a carga tributária por ele suportada;
- b. determinada renda ou capital de um indivíduo e a carga tributária por ele suportada;
- c. renda ou capital presumido deve ser renda ou capital acima do mínimo indispensável.

Não se pode esquecer a lição de SOUZA¹⁴⁹, que assim se pronunciou: “capacidade contributiva é a soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas”

É por isso que atualmente temos uma crise de relacionamento entre Fisco e cidadão contribuinte. Porque o primeiro passa a ter um poder superior ao segundo e atingi um ponto nevrálgico de qualquer relação, o patrimônio.

Por essa via, são iluminados os caminhos que vinculam os deveres jurídicos tributários e direitos subjetivos do contribuinte. A desconsideração da função social da propriedade privada abre brechas à tributação extrafiscal. A consideração descomedida do direito do contribuinte (o seu desencantado “estatuto”) introduz o império de individualismo jurídico e sua insensibilidade congênita para as aspirações sociais. A

¹⁴⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: E. Lejus, 1998. p. 497.

¹⁴⁹ SOUZA, Rubens Gomes de. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, p. 21, 1994.

consideração exclusiva dos deveres sinaliza e arrasta para a hipertrofia do Estado.

Uma vez mais BORGES¹⁵⁰:

Já se vê pois que a virtude está no meio. E a virtude, na relação tributária, identifica-se com a igualdade de tratamento, o justo equilíbrio, a ponderação equilibrada das relações isonômicas entre fisco e contribuinte no plano normativo. Justiça fiscal é também ela a arte de dar a cada um (por ex., fisco/contribuinte), o que é seu. O estatuto tributário é não só do contribuinte. E do fisco e contribuinte numa relação isônoma. Ao fisco o que é do fisco, mas só o que é dele. Ao contribuinte somente o que lhe pertence. Só vive honestamente, só não lesiona ninguém quem dá a cada um o que é seu.

Na mesma linha de pensamento, SEIXAS FILHO¹⁵¹ coloca: “Como sujeito passivo da relação tributária, o Fisco exerce a sua função submetendo-se às mesmas leis a que estão sujeitos os contribuintes, cumprindo-as nos seus estritos termos, o que vem caracterizar a relação tributária como uma relação jurídica e, não uma relação de poder.”

Aproveitando, a lição de JUSTEN FILHO¹⁵²:

Quando se alude à supremacia do interesse público sobre o privado não se está pleiteando existir uma relação de ‘poder’. Ou seja, não se trata de relações acima ou fora do direito. Aliás, se diversamente fosse, inexistiriam relações jurídicas de direito público (expressão que constituiria uma contradição em termos).

No campo tributário, essa superioridade de interesse público externa-se no conteúdo da relação jurídica, que é orientada a favorecer e a beneficiar o sujeito ativo, não por especial consideração a ele, mas por ser ele o veículo de potencialização do interesse público (...)

Evidentemente, o poder jurídico e a superioridade do sujeito ativo são definidos nos estritos termos da lei, à qual incumbe definir tipificadamente tanto a hipótese de incidir como o mandamento (...)

Essa superioridade jurídica do sujeito ativo decorre da necessidade de consecução do interesse público. É o meio pelo qual o Direito vislumbra realizável o interesse público.

E continua afirmando:

¹⁵⁰ BORGES, José Souto Maior, op. cit., p. 28.

¹⁵¹ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Rep. IOB de Jurisprudência**, 1/14292, p. 41, 2000.

¹⁵² JUSTEN FILHO, Marçal. **Repertório IOB de Jurisprudência**, nº 01/2001, p. 43, 2001.

Isso bem se define quando se adita a indisponibilidade do interesse público, para indicar que não é dado ao sujeito ativo arbitrariamente valer-se dos poderes jurídicos que lhe são concedidos (...) Curvando-se às normas legais idealmente impostas pelo Poder Legislativo, o Fisco, como departamento do poder executivo, situa-se na relação tributária como um órgão público, encarregado de uma específica função administrativa (aplicação, de ofício, das leis tributárias) não possuindo poder normativo originário frente ao contribuinte, não sendo, também, um mero credor de uma determinada obrigação.

A função do Fisco de apurar e determinar o valor do tributo (acertamento e liquidação do tributo) e de exigí-lo do respectivo devedor, compõe um conjunto de atribuições próprias de um Órgão da Administração Pública, cujo exercício não se equipara a um mero direito subjetivo exigível por um credor, como bem apontou Gian MICHELI¹⁵³, mestre dos tributaristas da Escola de Roma: “Uma análise minuciosa e articulada do fenômeno já obrigou a examinar a posição subjetiva ativa da entidade impositora, não propriamente em termos de direito de crédito, mas sim de *potestade de imposição*” (grifo nosso).

Assim, o equilíbrio entre as partes deve ser encontrado no ordenamento jurídico. O Estatuto do Contribuinte vem exatamente no intuito de equilibrar estas forças.

É certo que a própria Constituição Federal possui normas de garantia e defesa em prol ao cidadão contribuinte, mas a criação de um Estatuto de Defesa do Contribuinte, vem aproximar o operador do direito à Constituição.

O que observa-se hoje, é que não raras vezes o servidor público deixa de aplicar um princípio Constitucional em pró de uma Instrução Normativa. Uma vez mais a necessidade de um Estatuto com forma de Lei Complementar para normatizar esta prática.

O Estatuto do Contribuinte faz-se necessário para trazer a segurança jurídico tributária num plano mais próximo do cotidiano e regular isonomicamente a relação de poder entre Fisco e Contribuinte.

Não é difícil entender porque o Fisco tem mais poder que o Contribuinte. E que a ele foi dado competência para fiscalizar e cobrar o tributo, ele está no pólo ativo

¹⁵³ MICHELI, Antonio. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo, RT, 1978. p. 121.

da relação. Esta competência, originária da própria Constituição e a delegação de poder, pois não é uma faculdade de cobrar tributo, mas um dever. E como bem coloca MACHADO “(...) e como quem exerce o poder tende a dele abusar (...)”¹⁵⁴. Temos aí não raras vezes um abuso de poder por parte do Fisco, o que torna a relação desequilibrada.

O conteúdo do Estatuto tal como foi proposto nos tópicos anteriores, tende a equilibrar e limitar o uso deste poder, diminuindo a zona de atrito entre os dois pólos.

Cria-se um escudo capaz de defender os direitos já cristalizados nos princípios constitucionais.

A questão está centrada na falta de observância dos princípios constitucionais no momento da elaboração das leis, tanto por parte do executivo como do judiciário. É pensando unicamente em seus interesses que as leis tributárias são elaboradas sem que passe por um crivo técnico.

Certa vez, Ives Gandra¹⁵⁵, comentou que participava de uma reunião para elaboração de determinada legislação e depois de dias de discussão acerca da melhor técnica legislativa, concluiu aquela comissão a elaboração do texto legal a contento de todos. Surpreendentemente, dias após, abrindo o Diário Oficial, verificou que o texto havia sido alterado em um artigo que punha a baixo todo o conteúdo do texto original. Indagando ao presidente da comissão o porque daquela alteração, foi informado que um assessor parlamentar achou por bem incluir um artigo em prol de interesse determinado.

Isto espelha a realidade na elaboração dos textos legais, que mesmo formado por especialistas, acaba contaminado por interesses particulares.

Enquanto a criação e alteração da legislação ocorrer unilateralmente, sem a participação de uma comissão técnica especializada, o problema não será solucionado e mais e mais legislações ilegais e inconstitucionais serão criadas, provocando uma enxurrada de ações, sobrecarregando o judiciário e aumentando a carga burocrática do Estado.

Basta observarmos os planos econômicos elaborados pelo executivo. A cada

¹⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 22, p. 64, 1995.

¹⁵⁵ GANDRA, Ives. *Palestra no 4º Simpósio Nacional de Direito Tributário*, São Paulo, nov./1996.

plano há uma enxurrada de ações no judiciários.

A criação de uma comissão deveria ser parietária com a participação do ente tributante do legislativo e representantes do contribuinte. Desta forma amenizar-se-ia este que é o maior problema na relação Fisco X Contribuinte.

O Código de Defesa do Contribuinte deve evoluir no sentido de controlar a aplicação dos recursos publico fazendo revigorar o princípio da anualidade, como ocorria antes do advento da Constituição de 1988 e a exemplo do que ocorre em outros países como a Espanha que já evoluiu no sentido de proteger o contribuinte e limitar os gastos do governo quanto à necessidade da arrecadação em relação a seus gastos pondo em prática a verdadeira relação tributária em busca da tão almejada JUSTIÇA TRIBUTÁRIA.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pode-se observar que vivemos como numa guerra, de um lado o Fisco e do outro o contribuinte. O Fisco buscando arrecadar cada vez mais, esgotando todas as formas de atividade econômico para instituir ou majorar tributos. De outro lado, o contribuinte procurando todas as brechas na lei para reduzir o impacto do aumento da carga tributária. O Fisco contra ataca modificando conceitos jurídicos e criando legislações, sem se dar conta do conteúdo do texto constitucional. O contribuinte, envolto ao emaranhado legal, tem medo até de buscar seus direitos constitucionais, sob a ameaça do Fisco de exigir uma, entre as tantas obrigações que lhe são impostas e que dificilmente podem ser cumpridas em sua totalidade.

A concepção do tributo como um dever do contribuinte tem sido freqüentemente defendida como uma forma de torná-lo por sua natureza, justificável e sobretudo, inquestionável. Como exemplo desta doutrina vide o artigo 3º do CTN (em relação ao gênero tributo) e o art. 16 (quanto a espécie “imposto”). Em outras palavras: o imposto é devido porque a lei o instituiu e portanto: nenhuma contrapartida existe da parte da entidade estatal.

O Fisco diz que a carga tributaria é elevado em virtude da sonegação e o contribuinte alega que sonega porque a carga tributaria é elevada. Vive-se num círculo vicioso sem precedentes e enveredados numa hipocrisia onde toda a sociedade é prejudicada.

É esta a imagem que o fisco tem do contribuinte, de meros sonegadores. Aliás não muito distante do conceito de contribuinte de NOGUEIRA: “a figura do contribuinte em todas as épocas e lugares tem sido usada como instrumento, com maior ou menor eficiência, para camuflar a realidade: apropriação do patrimônio (riqueza) de uns (os mais fracos) em proveito de outros (os mais poderosos).”¹⁵⁶

¹⁵⁶ NOGUEIRA, Alberto. **A Reconstrução dos direitos humanos da tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 111.

Os empresários, de uma forma geral, não sonham e nem admitem tal prática. Aqueles que negociam com preços menores do que os de mercado excluindo o valor dos tributos, enganam-se, pois estão criando um passivo fiscal, que terão que responder quando da verificação do Fisco. Estes que assim agem, deturpam o mercado e são odiados por seus concorrentes que recolhem rigorosamente em dia seus tributos.

Por isso mesmo tampouco se concebe, na perspectiva de um Estado Democrático de Direito, que a “sonegação” fique sob a vigilância apenas do Estado.

Não se pode viver num mundo de hipocrisias por meros caprichos. O Estado se faz necessário para regular a vida do ser humano em sociedade, e para tanto é preciso contribuir. O contribuinte não quer se esquivar desta obrigação, mas quer fazê-lo com dignidade e não sob coação abusiva.

O próprio Hobbes em seu aclamado *Leviatã* concluiu pela necessidade do Estado. Aqui no Brasil Alfredo Augusto Becker, numa perspectiva normativista a Kelsen concluiu no mesmo sentido da necessidade do Estado.

Se temos uma lei maior, esta deve servir a todos; administrando e administrado, e não apenas ao primeiro. Quem constrói a Constituição é a Assembléia Constituinte e não um dos membros do Estado. Não é o judiciário, nem o executivo, nem mesmo o legislativo por si só. E mesmo aqueles que fizeram a Constituição a ela estão adstritos. Por isso mesmo ninguém pode desrespeita-la, nem suas letras, nem seu espírito.

Na teoria de NOGUEIRA, o Estado tem se utilizado do tributo como meio de dominação, também chamada de violência virtual ou simbólica e cita Louis Althusser, Terry Eagleton, Vilfredo Pareto, Marx, Engels que já doutrinavam esta idéia em suas épocas.

Isso talvez explique porque se tenta cada vez mais obter-se poder, e ao mesmo tempo recursos, pois sem ele é difícil manter-se no poder.

Quanto à defesa do contribuinte há diversos princípios constitucionais tributários, capazes de nortear os procedimentos tributários dos seus agentes e de seus obrigados.

Muito embora os princípios basilares da constituição disciplinem com clareza

a competência de tributar, tem o Fisco se esquivado de seu conteúdo e lançado mão de expedientes que frontalmente a contrariam produzindo verdadeiros abusos, transformando a sua competência de tributar em poder abusivo de tributar. E lembrando as palavras já citadas de MACHADO¹⁵⁷ “(...) quem exerce o poder tende a dele abusar (...)”.

O fisco tem se utilizado de normas para contrariar princípios, o que é um absurdo jurídico. Por isso mesmo a correta posição de BASTOS:

O Direito Tributário é um conjunto de normas e princípios enucleados pelo conceito de tributo. Há, sem dúvida, um conglomerado de regras de Direito que apresentam como denominador comum o terem por objeto a atividade tributária do Estado. Aqui o destaque se põe em ‘normas’ e em ‘princípios’, o que revela um certo equilíbrio, na medida em que as ‘normas’ de regra são postas pelo Estado, enquanto que os ‘princípios’ se localizam mais próximos do contribuinte (frequentemente funcionando como mecanismos de defesa e, decorrentemente, restringindo o campo de atuação do Estado).¹⁵⁸

Desde de a última constituição em vigor, a de 1988, o Fisco passou a legislar em proveito próprio, tendo em vista a possibilidade de editar medidas provisórias (art. 60) e principalmente, poder reeditá-las ilimitadamente.

Este expediente tornou ainda maior o poder de tributar do Fisco, diminuindo ainda mais os poucos direitos dos contribuintes.

Bom lembrar MONTESQUIEU, na lição do seu livro VIII, que se abre sobre a frase: “A força dos princípios entranha tudo. A corrupção de cada governo começa quase sempre pela dos princípios”.¹⁵⁹

Assim, tornou-se diuturnas as abusividades cometidas pelo Fisco contra o contribuinte, que se viu espremido contra o muro, diante de tantas exigências que tem de suportar.

Por isso mesmo, a necessidade urgente de um ordenamento que possa reequilibrar as relações entre Fisco e contribuinte.

¹⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p. 64.

¹⁵⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito financeiro e de direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 95.

¹⁵⁹ MONTESQUIEU, Charles de Secondat. **O espírito das leis**. Brasília: UNB, 1986. p. 54.

Não se trata de algo que reduza o direito da administração Fazendária em constituir o seu crédito, muito menos de promover fiscalização aos contribuintes, mas simplesmente de promover ações sob a égide da constituição Federal, privilegiando seus direitos, e tratando com urbanidade seu principal cliente.

Em outros países já existe este ordenamento, na França, bem mais moderno que na Itália: lá já existe a ‘Carta do contribuinte que, com base no disposto no art. 10 do Livro de procedimentos fiscais, deve ser notificado o contribuinte na oportunidade de toda atividade de lançamento. Na Alemanha existe o código geral do imposto (cd. ‘Abgabenordnung’ abreviado — AO) instituído com a lei de 13 de dezembro de 1919, seguidamente modificado e atualizado por último com a lei de 25 de setembro de 1990.¹⁶⁰

Também a Espanha possui uma norma de defesa do contribuinte que inclui o controle dos gastos públicos, ou a aplicação dos recursos obtidos pela arrecadação dos tributos, num sistema muito mais perfeito do que o nosso orçamento anual.

E é exatamente nesta direção que devemos caminhar num controle dos atos administrativos que compreende todo o ciclo tributário de arrecadação, gestão e aplicação. Não podemos nos arraigar ao conceito do art 16 do CTN que o imposto tem que ser pago sem reclamar por sua contrapartida.

É certo que se trata de vinculação de obrigação e esta não pode existir mesmo, mas deixar ao bel prazer da administração pública a finalidade do tributo seria uma irresponsabilidade de quem cumpre com sua parte da obrigação.

Esta relação entre imposição tributaria e garantia dos direitos do contribuinte deve ocorrer de forma harmoniosa na busca da justiça fiscal.

É certo que toda relação por si só tende a ser conflituosa pois nem sempre se distingue com profundidade os direitos uns dos outros.

É cediça a dificuldade de encontrar um meio termo entre o que é necessário tributar e o ponto máximo suportado pelo contribuinte, mas o respeito a constituição é um passo para o encontro deste equilíbrio de bom relacionamento entre Fisco e Contribuinte.

¹⁶⁰ NOGUEIRA, Alberto, op. cit., p.137.

Com a participação de todos contribuintes e Fisco, numa relação equilibrada, poderão juntos atingir a justiça Fiscal, na medida de seus direitos e obrigações desde que ambos respeitem a constituição sob um mesmo ângulo.

O Estatuto do Contribuinte tem como colaborar para equilibrar a relação entre ambos. Por isso remete aos princípios Constitucionais. Uma relação só coexiste se ambos forem dotados de mesmo poder e estão num mesmo nível de condições.

Atualmente o contribuinte está aquém de tudo, marginalizado e desprovido dos mínimos direitos. Com um instrumento normativo que acolha seus direitos haverá um reequilíbrio de poderes e condições de igualar-se em direitos frente ao Fisco.

Em síntese ninguém admite relacionamentos mal sucedidos e todos torcem por um final feliz, é este o final feliz que esperam todos os contribuintes deste país, ver seus direitos valerem, e por isso mesmo a criação de um Estado que albergue estas necessidades, para que todos saiam felizes nesta relação urge a aprovação do ESTATUTO DO CONTRIBUINTE.

SIGLAS

ADIN – Ação Direta de Inconstitucionalidade
CADIN – Cadastro Informativo dos Créditos de Órgãos e Entidades Federais não Quitados
CF – Constituição Federal
CND – Certidão Negativa de Débito
COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPC – Código de Processo Civil
CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSSL – Contribuição Social Sobre o Lucro
CTN – Código Tributário Nacional
DOU – Diário Oficial da União
FAC – Ficha de Atualização Cadastral
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
ILL – Imposto sobre Lucro Líquido
INSS – Instituto Nacional do Seguro Social
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
IR – Imposto de Renda
IRPF – Imposto de Renda Pessoa Física
IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica
LC – Lei Complementar
MP – Medida Provisória
PASEP – Programa de Integração Social
PEC – Projeto de Emenda Constitucional
PIB – Produto Interno Bruto
PIS – Programa de Integração Social
RE – Recurso Extraordinário
S A - Sociedade Anônima
SELIC – Sistema Especial de Liquidação e Custódia dos Títulos Públicos Federais
SRF – Secretaria da Receita Federal
STF – Supremo Tribunal Federal
STJ – Superior Tribunal de Justiça
TRF – Tribunal Regional Federal

REFERÊNCIAS

- ALMERIDA, JL Bulhões de. **Finanças e demonstrações financeiras da cia**. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 455.
- ALVIM, Arruda. **Manual de processo civil**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986. v.1.
- ALWIN, Eduardo Arruda. **Mandado de segurança no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 28.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributaria**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 131-133.
- ATALIBA, Geraldo. **Palestra realizada no VII congresso brasileiro de direito tributário**, São Paulo de 15 a 17.9.93.
- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 10, n. 35, p. 162.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição de 1988**. São Paulo, Saraiva, v. 2, p. 63, 1998.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito financeiro e de direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 95.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. São Paulo: Resenha, 1991. p. 96-97.
- BASTOS, Celso. **Curso de direito constitucional**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 358.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3 ed. São Paulo: E. Lejus, 1998. p. 497.
- BORGES José Cassiano e AMÉRICO, Maria Lúcia dos Reis. Funções do CADIN e seus Reflexos sobre a Livre iniciativa, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nr 42, mar./1999.
- BORGES, José Souto Maior. **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo, nº 22, p. 25, 1997.
- BORGES, José Souto Maior. **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo, nº 22, p. 27, 1996.
- BRITO, Edvaldo. **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo, nº 43, p. 63, 1999.

- CAMPOS, Djalma de. **Direito processual tributário**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 85.
- CARDOSO, Fernando Henrique. **Folha de São Paulo**, 07/06/1990.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 62.
- CARRIO, Genaro. **Notas sobre Derecho y Lenguaje**. 1 ed., 5ª reimpressão, Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1973. p. 28.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Estatuto do Contribuinte, Direitos, Garantias Individuais em matéria tributaria e Limitações Constitucionais nas relações entre fisco e contribuinte**. São Paulo: Vox Legis, 1980. p. 37.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **VII Jornada Latino-americanas de Direito Tributário**. Caracas, 1975 (tese sustentada em plenário).
- CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O devido processo legal e a razoabilidade das leis na Nova Constituição do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 55.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 199.
- CRETELIA JÚNIOR, José. **Os “Writs” na Constituição de 1988**. 1 ed. São Paulo: Forense Universitária, 1989. p. 50.
- DERZI, Misabel de Abreu. 2º Seminário IOB sobre crimes contra a ordem tributária, São Paulo, mar./1996.
- ENTERRIA, Eduardo Garcia de. **Curso de derecho administrativo**. 4 ed. v. I, Madrid: Civitas, 1983. p. 434.
- ENTERRIA, Eduardo Garcia de. **A respeito da interpretação do direito**, La doppia destrutturazione dei diriuo, trad. di Elisabetta Albesano, Edizioni Unicopli, Milano, 1996 e **La dobie desestructuración v la interpretación dei derecho**, trad. de Barbara Rosenberg. Barcelona: M.J. Bosch, 1998.
- FERRANTE, Miguel Jerônimo. **Apelação em MS**, nr 94.744-SP, 6ª Turma, Rel. unânime, in DJ 19/05/83. p. 6933.
- FERREIRA, Waldemar. **Revista de direito tributário**, São Paulo, v. 10, n. 35, p. 151, 1995.
- FIGUEIREDO, Marcelo. **O mandado de injunção e a inconstitucionalidade por omissão**. São Paulo: RT, 1991. p. 29-32.
- GANDRA Ives; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do e CRUZ, Diniz Ferreira da. **Sistema tributário na constituição de 1988**, São Paulo: Saraiva, 1988. p. 85.
- GANDRA, Ives (coord.). **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 349, vol. 2.
- GANDRA, Ives. **Caderno de pesquisas tributarias**, São Paulo, Revista dos Tribunais, nr. 4, p. 266, 1979.

- GANDRA, Ives. **Comentários a CF do Brasil**. 6º. Vol., Tomo I. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 65.
- GANDRA, Ives. **Palestra no 4º. Simpósio Nacional de Direito Tributário**, São Paulo, nov./1996.
- GRAU, Eros Roberto. **Justiça Tributária. I Congresso Internacional de Direito Tributário**. Vitória: Max Limonad, 1998. p. 124.
- GRECO, Marco Aurélio. Para uma Norma Geral Antielisão. **IOB**, São Paulo, p. 10, Out/99.
- GRECO, Marco Aurélio. **Repertório IOB de Jurisprudência**, caderno 3, p. 45, nº 1/2001.
- HOSPERS, John. **Justiça Tributária**. Vitória: Max Limonad, 1998. p. 126.
- [HTTP://www.afrem.org.br/codigo-defesa-cont.htm](http://www.afrem.org.br/codigo-defesa-cont.htm), acesso em 13 de agosto de 2001.
- IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores. **Princípios contábeis**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1987. p. 112.
- IBRAHIM, Fabio Zambitte. **Repertório IOB de jurisprudência**, São Paulo, p. 85, 1/14386, 3/2000
- JELLINEK, Georges. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 63, nota 39.
- JOBIM, Nelson. **Palestra no XI Encontro do Advogados do Estado de Santa Catarina**. Blumenau SC 09/1994.
- JORNAL. **Gazeta mercantil**, seção legislações tributárias, 16/08/1996.
- JUSTEN FILHO, Marçal. **Repertório IOB de Jurisprudência**, nº 01/2001, p. 43, 2001.
- KAUTYA, Hindu. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, nr 7, p. 120, 1997.
- LACAMBRA, Luiz. **Filosofia del derecho**. 5 ed. Barcelona: Bosch, 1979.
- LACOMBE, Américo. **Princípios constitucionais tributário**. Florianópolis: Obra Jurídica, 1996. p. 30.
- LIMA, Jesus Costa. **Comentários às Sumulas do STJ**. Brasília: Livraria e Editora Brasília Jurídica, 1992. p. 73.
- MACHADO, Brandão. **Repetição de indébito no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 64.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**, São Paulo, Dialética, 1997. p. 92.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Princípios Jurídicos Tributários na Constituição de 1988**. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 43.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Revista Consulex**, ano III, nr 27, p. 32, mar. 1999.

- MACHADO, Hugo de Brito. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 30, p. 46, 1998.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 24, p. 64-65, 1997.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.º 39, p. 48, 1997.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.º 22, p. 64, 1995.
- MACHADO, Hugo de Brito. Sanção Tributaria. In: **artigo publicado no Caderno de Pesquisas Tributarias**, nr. 9, p. 256, 1999.
- MANEIRA, Eduardo. **Direito tributário – principio da não surpresa**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994. p. 161.
- MARINS, James. **Palestra proferida no VIII Simpósio de Direito Tributário do IET**, tema Código de Defesa do Contribuinte, Porto Alegre, nov/2000.
- MARINS, Ricardo. **Repertorio IOB de Jurisprudência**, São Paulo, caderno 3, p. 43, n.º 1/2001.
- MATTOS, Aroldo Gomes de. A incidência da Taxa SELIC como juros na compensação tributária. **RDDT**, n. 43, p. 7-11, 1998.
- MATTOS, Aroldo Gomes de. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nr 43, p. 7-8, abr./1999.
- MEIRA, Silvio. **Sistema Tributário Romano**, São Paulo: RT, 1982. p. 47.
- MELEGA, Luiz. **Repertório IOB de Jurisprudência 1/14495**, p. 137, mar./2000
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Eficácia das normas constitucionais sobre justiça social**. Conferência Nacional da Ordem dos Advogado do Brasil. Fortaleza, 1992.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conceito Jurídico do Principio da Igualdade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 53-54.
- MICHELI, Antonio. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo, RT, 1978. p. 121.
- MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. Rio de Janeiro: Borsoi, v. IV, p. 6-7, 1954.
- MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. Rio de Janeiro: Borsoi, p. 2887, n. 1, Vol. XXIV, 1959.
- MONTEIRO NETO, Nelson. **Repertorio IOB Jurisprudencia**, 1/15839, p. 193, 7/2001.
- MONTESQUIEU, Charles de Secondat. **O espírito das leis**. Brasília: UNB, 1986. p. 54.

- MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1993. 1º vol., p. 266.
- NEVES, Luiz. **Cofins – LC 70/91**. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 115.
- NOGUEIRA, Alberto. **A Reconstrução dos direitos humanos da tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 111.
- OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. **Curso expositivo de direito tributário**. Rio de Janeiro: Resenha Tributária, 1986.
- PASSOS, Calmon de. **Mandado de segurança coletivo**. Mandado de Injunção. Habeas Data Constituição e Processo. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 98-99.
- PIZOLI JUNIOR, Reinaldo; BATALHA, Célio de Freitas. **Revista dos Tribunais**, nº 9, p. 91, 1994.
- QUEIRÓ, Afonso Rodrigues. Reflexões sobre a teoria do Desvio de Poder em Direito Administrativo. Coimbra: Fontes, 1940. p. 79.
- REALE, Miguel. **O direito como experiência**, SP: Saraiva, 1978, p. 118
- REPERTÓRIO IOB DE JURISPRUDÊNCIA, nº 1/2001, caderno 3, São Paulo, p. 29.
- ROCHA, César. Embargos de Divergência em Resp., São Paulo, nº 28.259-1. 1999.
- SALDANHA, Nelson. **O estado moderno e a separação de poderes**. São Paulo: Saraiva, 1987. p. 35.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Justiça tributaria**. Vitória: Max Limonad, 1998. p. 125.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Rep. IOB de Jurisprudência**, 1/14292, p. 41, 2000.
- SILVA, José Afonso da. **Mandado de Injunção e ‘Habeas Data’**. São Paulo: RT, 1989. p. 9.
- SILVA, Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, Magister, 1994. 1. IV, p. 1259.
- SOUZA, Rubens Gomes de. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, p. 21, 1994.
- TEMER, Michel. Limites do mandado de injunção. In: **Revista da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo**, São Paulo, 34/ 112.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Justiça Tributária**, Vitória: Max Limonad, 1998.p. 683
- TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 19-20.

WALD, Arnold. O Sigilo Bancário no Projeto de Lei Complementar de Reforma do Sistema Financeiro e na Lei Complementar nr 70. In: **Revista dos Tribunais**. São Paulo, Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas, nr. 1, p. 196-209, 1992.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979. p. 73.

ZAKAREWICZ, Luiz Fernando. **Revista Jurídica CONSULEX**, Brasília: Consulex, ano I, nr. 3, p. 4, 31 de mar./1997.

ANEXO

PROJETO DE LEI DO SENADO

Nº 646, DE 1999-Complementar

Dispõe sobre os direitos e as garantias do contribuinte e dá outras providências.

O Congresso Nacional decreta:

CAPÍTULO I

Das disposições preliminares

Art. 1º Esta lei complementar estabelece normas gerais sobre direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com as administrações fazendárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (artigos 24, inciso I e seu § 1º e 146, incisos II e III da Constituição Federal).

§ 1º São contribuintes para os efeitos desta Lei Complementar e para os das leis federais estaduais, municipais e do Distrito Federal que dela decorram, as pessoas físicas ou jurídicas em qualquer situação de sujeição passiva tributária, inclusive a responsabilidade, a substituição, a solidariedade e a sucessão tributárias além do referido no art. 121, parágrafo único, inciso I do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

§ 2º Estão sujeitos as disposições desta Lei Complementar, também, os agentes da retenção dos tributos os representantes legais ou voluntários e os legalmente obrigados a colaborar com o fisco.

Art. 2º A instituição ou majoração de tributo atenderá aos princípios da justiça tributária.

Parágrafo único. Considera-se justa a tributação que atendeu aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da equitativa distribuição da carga tributária da generalidade, da progressividade e da não-confiscatoriedade.

Art. 3º Os direitos e garantias do contribuinte disciplinados na presente Lei serão, reconhecidos pela administração fazendária, sem prejuízo de outros decorrentes da Constituição Federal, dos princípios nela expressos e dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

CAPÍTULO II

Das normas fundamentais

Art. 4º A legalidade da instituição do tributo (art. 150, inciso I, da Constituição Federal) pressupõe a estipulação expressa de todos os elementos indispensáveis à incidência, quais sejam, a descrição objetiva da materialidade do fato gerador, a indicação dos sujeitos do vínculo obrigacional, da base de cálculo e da alíquota, bem como dos aspectos temporal e espacial da obrigação tributária.

Art. 5º Somente a lei, observado o princípio da anterioridade (art. 150, inciso III alínea **b** e art. 195, § 6º, da Constituição Federal), pode estabelecer a antecipação do prazo para recolhimento do tributo, a alteração de condições que, de qualquer forma, onerem o contribuinte, bem como a estipulação de requisitos que modifiquem os meios ou modos operacionais de apuração do débito tributário.

Art. 6º As leis instituidora de taxa deverão identificar expressamente o serviço prestado ou posto à disposição do obrigado ou indicar expressamente o exercício do poder de polícia que justificar a medida.

Art. 7º Os impostos atribuído a competência das pessoas políticas de direito constitucional interno terão entre si, fatos geradores e base de cálculo diferentes de tal modo que possam ser objetivamente identificados.

Art. 8º Somente lei complementares poderá estabelecer requisitos para a fruição das imunidades tributáveis previstas nos artigos 150, inciso VI, alínea **c** e 195, § 7º da Constituição Federal.

Art. 9º O jornal oficial, ou o periódico que o substitua deverá, no caso de instituição ou majoração de tributos submetidos ao princípio da anterioridade tributária (art. 150, inciso III, alínea **b**, da Constituição Federal), ter comprovadamente circulado e ficado acessível ao público até o dia 31 de dezembro do ano anterior ao da cobrança do tributo.

Parágrafo único. É vedada a tiragem de edição especial ou extraordinária dos órgãos de divulgação mencionados no **caput** quando veiculem lei que institua ou aumente tributo ou qualquer matéria de natureza tributária.

Art. 10. O exercício dos direitos de petição e de obtenção de certidão em órgãos públicos (art. 5º, inciso XXXIV, alíneas **a** e **b**, da Constituição Federal) independe de prova de o contribuinte estar em dia com suas obrigações tributárias principais ou acessórias.

Art. 11. As leis, regulamentos e demais normas jurídicas que modifiquem matéria tributária indicarão, expressamente, as que estejam sendo revogadas ou alteradas, identificando, com clareza, o assunto, a alteração e o objetivo desta.

Art.12. A Administração Fazendária assegurará aos contribuintes o pleno acesso às informações acerca das normas tributárias e à interpretação que oficialmente lhes atribua.

Art.13. Não será admitida a aplicação de multas ou encargos de índole sancionatória em decorrência do acesso à via judicial por iniciativa do contribuinte.

Art.14. É vedada, para fins de cobrança extrajudicial de tributos, a adoção de meios coercitivos contra o contribuinte, tais como a interdição de estabelecimento, a proibição de transacionar com órgãos e entidades públicas e instituições oficiais de crédito, a imposição de sanções administrativas ou a instituição de barreiras fiscais.

Parágrafo único. Os regimes especiais de fiscalização, aplicáveis a determinados contribuintes, somente poderão ser instituídos nos estritos termos da lei tributária.

Art. 15. Os efeitos da decisão transitada em julgado, em controle difuso ou em ação direta, proclamando a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal, estadual, municipal ou do Distrito Federal, não implicarão exigência de complementação, no âmbito administrativo ou judicial, do valor do crédito tributário extinto anteriormente à vigência da decisão.

Art. 16. Somente o Poder Judiciário poderá desconsiderar a personalidade jurídica de sociedade, quando, em detrimento da Administração Fazendária, houver comprovado abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social.

§ 1º A desconsideração da personalidade jurídica por decisão judicial ocorrerá também nos casos de falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da empresa, provocados por má administração.

§ 2º A desconsideração somente pode ser realizada em relação a terceiros que, nos termos da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976), detenham poder de controle sobre a empresa.

§ 3º A desconsideração fica limitada aos sócios da pessoa jurídica e exige prova inequívoca de que a sociedade foi utilizada para acobertamento dos sócios e utilizada como instrumento de fraude.

Art. 17. Presume-se a boa-fé do contribuinte até que a Administração Fazendária comprove o contrário.

Parágrafo único. Ninguém será obrigado a atestar ou testemunhar contra si próprio, considerando-se ilícita a prova assim obtida do contribuinte (art. 5º, inciso LVI, Constituição Federal).

Art. 18. Além dos requisitos de prazo, forma e competência, é vedado à legislação tributária estabelecer qualquer outra condição que limite o direito à interposição de impugnações ou recursos na esfera administrativa.

§ 1º Nenhum depósito, fiança, caução, aval ou qualquer outro ônus poderá ser exigido do contribuinte, administrativamente ou em juízo, como condição para admissibilidade de defesa ou recurso no processo tributário-administrativo ou no processo judicial.

§ 2º Excetua-se do disposto neste artigo a garantia da execução fiscal, nos termos da lei processual aplicável.

CAPÍTULO III Dos direitos do contribuinte

Art.19. São direitos do contribuinte:

I - ser tratado com respeito e urbanidade pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações;

II - poder exercer os seus direitos, ter acesso às informações de que necessite e dar cumprimento às suas obrigações;

III- formular alegações e apresentar documentos antes das decisões administrativas, e tê-los considerados por escrito e fundamentadamente;

IV- ter ciência formal da tramitação dos processos administrativo-tributários em que tenha a condição de interessado, deles ter vista e obter as cópias que requeira, e conhecer formalmente as decisões neles proferidas;

V - fazer-se assistir por Advogado;

VI - identificar o servidor de repartição fazendária e conhecer-lhe a função e atribuições do cargo;

VII - receber comprovante pormenorizado dos registros, documentos, livros e mercadorias entregues à fiscalização fazendária ou por ela apreendidos;

VIII - prestar informações apenas por escrito às autoridades fazendárias, em prazo não inferior a 5 (cinco) dias;

IX - ser informado dos prazos para pagamento das prestações a seu encargo, inclusive multas e acessórios, com orientação completa quanto ao procedimento a adotar e à existência de hipóteses de redução do montante exigido;

X - recolher o tributo no órgão competente, sem prejuízo de poder fazê-lo junto à rede bancária autorizada;

XI - obter certidão negativa de débito, ainda que o crédito tributário tenha sido extinto por causa diversa do pagamento, ou se tomado inexigível, sem prejuízo de nela constar a razão determinante da extinção ou da inexigibilidade;

XII - receber, no prazo de 30 (trinta) dias, prorrogável justificadamente uma única vez e por igual período, resposta fundamentada a pleito formulado à Administração Fazendária, inclusive pedido de certidão negativa, sob pena de responsabilização funcional do agente;

XIII - ter preservado, perante a Administração Fazendária, o sigilo de seus negócios, documentos e operações, quando não envolvam os tributos objeto de fiscalização;

XIV - não ser obrigado a exibir documento que já se encontre em poder da administração pública;

XV - receber da Administração Fazendária no que se refere a pagamentos, reembolsos, juros e atualização monetária, o mesmo tratamento que esta dispensa ao contribuinte em idênticas situações.

Art. 20. A Administração Fazendária informará, semestralmente, a carga tributária incidente sobre mercadorias e serviços, inclusive bancários (art. 150, § 5º, da Constituição Federal).

§ 1º Será especialmente informada a carga tributária incidente sobre as mercadorias que compõem a cesta básica.

§ 2º A não edição de pautas que contenham os valores e informações a que alude este artigo configura infração funcional do responsável.

Art. 21. O contribuinte será informado do valor cadastral dos bens imóveis e dos procedimentos de sua obtenção, para fins de ciência dos elementos utilizados na exigibilidade dos impostos que incidam sobre a propriedade imobiliária e a transmissão dos direitos a ela relativos.

Parágrafo único. Configura excesso de exação a avaliação administrativa do imóvel e valores manifestamente superiores aos de mercado, por ela respondendo solidariamente quem assinar laudo e seu superior imediato, sem prejuízo das sanções penais cabíveis.

Art. 22. O contribuinte tem direito de, na forma da lei, ser notificado da cobrança de tributo ou multa.

Parágrafo único. Além do disposto no art. 42 desta Lei, a notificação deverá indicar as impugnações cabíveis, o prazo para sua interposição, o órgão competente para julgamento o valor cobrado e seu respectivo cálculo, e, de maneira destacada, o não condicionamento da defesa a qualquer desembolso prévio.

Art. 23. O órgão no qual tramita o processo administrativo tributário determinará a intimação do interessado para ciência de decisão ou efetivação de diligências.

§ 1º A intimação deverá conter:

I - a identificação do intimado e o nome do órgão ou entidade administrativa;

II - a finalidade da intimação;

III - a data, hora e local de comparecimento;

IV - informação sobre a necessidade de comparecimento pessoal ou possibilidade de se fazer representar;

V - informação sobre a possibilidade de continuidade do processo independentemente de seu comparecimento;

VI— a indicação dos fatos e fundamentos legais pertinentes.

§ 2º A intimação observará a antecedência mínima de 5 (cinco) dias úteis quanto á data de comparecimento.

§ 3º A intimação pode ser efetuada por ciência no processo, por via postal com aviso de recebimento, por telegrama ou por outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado.

§ 4º No caso de interessados indeterminados, desconhecidos ou com domicílio indefinido, a intimação deve ser efetuada por meio de publicação oficial.

§ 5º As intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais.

§ 6º O comparecimento do contribuinte supre a falta ou a irregularidade da intimação.

Art. 24. Serão objeto de intimação os atos do processo de que resultem, para o interessado, a imposição de deveres, ônus, sanções ou restrições ao exercício de direito e atividades, assim como os atos de outra natureza que produzam efeito na relação tributária.

Art. 25. Sem prejuízo dos ônus da sucumbência, o contribuinte será reembolsado do custo das finanças e outras garantias da instância judicial, para a suspensão do crédito tributário, quando este for julgado improcedente.

Art. 26. A existência de processo administrativo ou judicial pendente, em matéria tributária, não impedirá o contribuinte de fruir de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros, nem de ter acesso a linhas oficiais de crédito e de participar de licitações.

Art. 27. São assegurados, nos processos administrativo fiscal, o contraditório, a ampla defesa e o duplo grau de deliberação.

§ 1º A segunda instância administrativa será organizada como colegiado, no qual terão assento, de forma paritária, representantes da administração e dos contribuintes.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica ao processo administrativo de consulta nem ao relativo a perdimento de bens.

Art. 28. A autuação do contribuinte depende da análise de sua defesa prévia, apresentada em 5 (cinco) dias a contar da intimação.

Parágrafo único. A não-apresentação de defesa prévia não impede o prosseguimento do processo, mas não implica confissão quanto à matéria de fato.

Art. 29. O crédito tributário do contribuinte, assim reconhecido em decisão administrativa definitiva ou sentença judicial transitada em julgado, poderá, por opção sua, ser compensado com débitos relativos à mesma Fazenda Pública.

Parágrafo único. Ao crédito tributário do contribuinte, objeto da compensação a que se refere o **caput** deste artigo, aplicam-se os mesmos índices de correção monetária incidentes sobre os débitos fiscais, contados desde o pagamento indevido, bem como juros contados da decisão definitiva que o reconheceu.

Art. 30. Na hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo depósito do seu montante integral, o valor respectivo será aplicado, por ordem do Juízo, em conta remunerada segundo, no mínimo, os índices de atualização e rentabilidade aplicáveis à caderneta de poupança.

CAPÍTULO IV Das Consultas em Matéria Tributária

Art. 31. Os contribuintes e as entidades que os representam poderão formular consultas à Administração Fazendária acerca da vigência, da interpretação e da aplicação da legislação tributária, observado o seguinte:

I - as consultas deverão ser respondidas por escrito no prazo máximo de 30 (trinta) dias, prorrogável uma única vez, por igual período, fundamentadamente sob pena de responsabilização funcional;

II - a pendência da resposta impede a autuação por fato que seja objeto da consulta;

III - a ausência de resposta no prazo previsto no inciso I implicará aceitação, pela Administração Fazendária, da interpretação e do tratamento normativo dado pelo contribuinte à hipótese objeto da consulta.

Parágrafo único. A Administração Fazendária é administrativa e civilmente responsável por dano que a conduta de acordo com a resposta à consulta imponha ao contribuinte.

Art. 32. Os contribuintes têm direito à igualdade entre as soluções a consultas relativas a uma mesma matéria, fundadas em idêntica norma jurídica.

§ 1º A diversidade de tratamento administrativo-normativo a hipóteses idênticas permite ao contribuinte a adoção do entendimento que lhe seja mais favorável.

§ 2º As respostas às consultas serão publicadas na íntegra no jornal oficial ou periódico que o substitua.

Art. 33. Os princípios que regem o procedimento previsto para a discussão do lançamento tributário são aplicáveis, no que couber, ao direito de consulta do contribuinte.

CAPÍTULO V

Dos deveres da Administração Fazendária

Art. 34. A Administração Fazendária, no desempenho de suas atribuições, pautará sua atuação de forma a impor o menor ônus possível aos contribuintes, assim no procedimento e no processo administrativo, como no processo judicial.

Art. 35. A utilização de técnicas presuntivas depende de publicação, com antecedência mínima de 30 (trinta) dias, das orientações a serem seguidas e de sua base normativa, para conhecimento do sujeito passivo a fim de que este possa, se for o caso, impugnar sua aplicação.

Parágrafo único. Os indícios, presunções, ficções e equiparações legais não poderão ser instituídos para desvincular a pretensão ao tributo da ocorrência do fato gerador, como definido na Constituição Federal e na lei complementar.

Art. 36. O parcelamento do débito tributário implica novação, fazendo com que o contribuinte retorne, a este título, ao pleno estado de adimplência, inclusive para fins de obtenção de certidões negativas de débitos fiscais.

Parágrafo único. A Administração Fazendária não poderá recusar a expedição de certidões negativas, nem condicionar sua expedição, à prestação de garantias, quando não exigidas na concessão do parcelamento, salvo na hipótese de inobservância do pagamento nos respectivos prazos.

Art. 37. É vedado à Administração Fazendária, sob pena de responsabilidade funcional de seu agente:

I - recusar, em razão da existência de débitos tributários pendentes, autorização para o contribuinte imprimir documentos fiscais necessários ao desempenho de suas atividades;

II - induzir, por qualquer meio, a auto denúncia ou a confissão do contribuinte, por meio de artifícios ou prevailecimento da boa-fé, temor ou ignorância;

III - bloquear, suspender ou cancelar inscrição do contribuinte, sem a observância dos princípios do contraditório e da prévia e ampla defesa;

IV - reter, além do tempo estritamente necessário à prática dos atos assecuratórios de seus interesses, documentos, livros e mercadorias apreendidos dos contribuintes, nos casos previstos em lei;

V - fazer-se acompanhar de força policial nas diligências ao estabelecimento do contribuinte, salvo se com autorização judicial na hipótese de justo receio de resistência ao ato fiscalizatório; e

VI — divulgar, em órgão de comunicação social, o nome de contribuintes em débito.

Parágrafo único. O direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos contribuintes restringe-se aos tributos de competência da pessoa política que realizar a fiscalização.

Art. 38. O agente da Administração Fazendária não poderá deixar de receber requerimentos ou comunicações apresentados para protocolo nas repartições fazendárias, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 39. A Administração fazendária obedecerá, dentre outros, aos princípios da justiça, legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Art. 40. Nos processos administrativos perante a Administração Fazendária, serão observados, dentre outros critérios, os de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

II - atendimento aos fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização de lei;

III - objetividade no atendimento do interesse jurídico, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;

IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior aquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse públicos;

VII - indicação dos pressupostos e fundamentos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII - observância das formalidades necessárias, essenciais à garantia dos direitos dos contribuintes;

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos contribuintes;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

XI— proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;

XII — impulsão, de ofício, do processo administrativo tributário, sem prejuízo da atuação dos interessados.

Art. 41. É obrigatória a emissão de decisão fundamentada, pela Administração Fazendária, nos processos, solicitações ou reclamações em matéria de sua competência, no prazo máximo de 30 (trinta) dias, prorrogável, justificadamente, uma única vez e por igual período.

Art. 42. Os atos administrativos da Administração Fazendária, sob pena de nulidade, serão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam recursos administrativo tributários;

IV - decorram de reexame de ofício;

V - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais; ou

VI — importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo-tributário.

§ 1º A motivação há de ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§ 2º É permitida a utilização de meio mecânico para a reprodução de fundamentos da decisão, desde que haja identidade do tema e que não reste prejudicado direito ou garantia do interessado.

§ 3º A motivação das decisões de órgãos, colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

Art. 43. A ação penal contra o contribuinte, pela eventual prática de crime contra a ordem tributária, assim como a ação de quebra de sigilo, só poderão ser propostas após o encerramento do processo administrativo que comprove a irregularidade fiscal.

§ 1º A tramitação do processo administrativo suspende a fluência do lapso prescricional penal.

§ 2º O ajuizamento de ação de quebra de sigilo antes do encerramento do processo administrativo tributário será admitido somente quando essencial à comprovação da irregularidade fiscal em apuração.

Art. 44. O processo de execução fiscal somente pode ser ajuizado ou prosseguir contra quem figure expressamente na certidão da dívida ativa como sujeito passivo tributário.

§ 1º execução fiscal em desacordo com o disposto no **caput** deste artigo admite indenização judicial por danos morais, materiais e à imagem.

§ 2º A substituição de certidão de dívida ativa após a oposição de embargos à execução implica sucumbência parcial incidente sobre o montante excluído ou reduzido da certidão anterior.

Art. 45. É obrigatória a inscrição do crédito tributário na dívida ativa no prazo de até 30 (trinta) dias contados de sua constituição definitiva, sob pena de responsabilidade funcional pela omissão.

Art. 46. O termo de início de fiscalização deverá obrigatoriamente circunscrever precisamente seu objeto, vinculando a Administração Fazendária.

Parágrafo único. Do termo a que alude o **caput** deverá constar o prazo máximo para a ultimização das diligências, que não poderá exceder a 90 (noventa) dias, prorrogável justificadamente uma única vez e por igual período.

CAPITULO VI Da Defesa do Contribuinte

Art. 47. 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, a 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 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. 48. 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.

CAPÍTULO VII Das Disposições Finais

Art. 49. O parágrafo único e seu inciso I, do art. 174 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 174. (...)

Parágrafo único. A fluência do lapso prescricional tributário interrompe-se:

I - pela decisão interlocutória do Juiz que ordena a citação (art. 8º, § 2º, da Lei nº 6.830/80); (...).!

Art. 50. Ficam revogados:

I - o art. 193 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966);

II - § 3º do art. 6º; o § 3º do art. 11 e os artigos 25, 26, 34 e 38 da Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980).

Art. 51. O **caput** e o § 3º do art. 40 da Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980), passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 40. O Juiz suspenderá o curso da execução enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora e, nestes casos, o prazo de prescrição será de 5 (cinco) anos.(...)”

§ 3º Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução, observado o prazo do **caput** deste artigo.”

Art. 52. Esta lei entrará em vigor 45 (quarenta e cinco) dias após a sua publicação.

Art. 53. Revogam-se as disposições em contrário.

Justificação

O projeto de “Código de Defesa do Contribuinte” abre a página de uma nova cidadania. Com ele o cidadão-contribuinte passa a ter uma relação de igualdade jurídica com o Fisco para, mediante co-responsabilidade cívica, tratarem juntos, e com transparência democrática,

de origem e da aplicação da arrecadação pública. Os deveres e os direitos são mútuos; nada se presume negativamente contra um ou outro; o quanto se decidir, a favor de um ou outro, será mediante expressa indicação dos fatos e motivada declinação do direito.

2 - Ajusta compreensão do que aqui se propõe, para daí extrair o quanto a sociedade civil tem o direito de ver e sentir da ação estatal, exige um repensar crítico de métodos e presunções do direito público. O projeto implica, substancialmente, uma revolução cultural na compreensão da Constituição, para nela se ler o quanto em outras sociedades democráticas, mais sólidas e corajosas no reconhecer e tornar eficazes os direitos da cidadania, já o fizeram há séculos ou décadas.

Não se cuida de interpretar nossa Carta Magna, mas de construí-la. Se na interpretação circunscreve-se o aplicador a compreender a norma para torná-la coerente com o sistema positivado no qual se insere, e daí extrair a solução do caso concreto, já na construção seu trabalho é reler a Constituição em face dos novos fatos políticos e das novas demandas sociais para sobre eles projetar os princípios fundamentais implícitos da Carta e, destarte, dar-lhes solução justa sem ruptura institucional, sem cismas sociais e sem a necessidade de sucessivas e infundáveis emendas.

Mediante construção o legislador, assim como o intérprete e o aplicador da lei, não só reconstituem os e mecanismos de igualdade jurídica concebidos pelo constituinte originário, como também, e mais fundamentalmente, revivificam os ideais de justiça social da sociedade civil.

Foi esta leitura construtiva da Constituição, como meio de sua renovação constante, que tornou possível, às sociedades libertárias que inspiraram o constitucionalismo moderno, responder às demandas advindas com o tempo. Não se pode admitir, sob pena de confissão de fracasso, que não tenha tido idêntica vontade o constituinte brasileiro de 1988.

De outra parte, há que se ter presente que vive hoje o mundo a era dos direitos legislados. A cidadania não se satisfaz mais com meras declarações de direitos todo direito é. Assim, a Constituição brasileira tornou expresso que “as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata” (art. 5º, § 1º). Logo está o tempo de ter o cidadão seus direitos fundamentais subordinados à discricionariedade do Estado mediante cláusulas de eficácia contida ou não-auto aplicáveis ou apenas programáticas.

Os regimes de liberdade sempre rejeitaram essa visão positivista radical que caracterizou os regimes autoritários da democracia formal. Não há mais no mundo moderno da cidadania ativa, no qual definitivamente se insere o Brasil, espaço para constituições semânticas, nas quais sobre a cidadania pende a espada de Dâmocles nas mãos dos dirigentes de plantão. Tanto somos parte dessa universalidade dos direitos que em 1988 dispôs o constituinte que “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte” (art. 5º, § 2º).

3 - Igualmente indispensável ter presente que o projeto não se limita a reexaminar os direitos e garantias fundamentais plasmados na Constituição, mas, também e principalmente, deles extrair seus consectários necessários para, daí, em passo seguinte, condicionar a interpretação e a jurisprudência do direito tributário. Por isso mesmo, este Código põe fim a rixas doutrinárias e resolve divergências de jurisprudência, harmonizando a aplicação do direito com o objetivo de conferir previsibilidade e estabilidade à relação jurídica do contribuinte com o Fisco.

Nesse espírito, não se ocupa o projeto, salvo o explicitado em suas disposições finais, em revogar ou reescrever disposições do Código Tributário Nacional. Não se pode perder de vista que, concebido embora sob o influxo democrático da Constituição de 1946, o direito

tributário brasileiro codificado em 1966, particularmente nas relações do Fisco com o contribuinte, foi implementado sob as condições auto-cráticas das Cartas de 1967 e 1969. Daí o propósito do Código de Defesa do Contribuinte de interpretar o direito tributário nacional nos moldes libertários da Constituição de 1988 e da jurisprudência dela resultante, cuja sede é a sociedade civil, e cujo objeto maior é harmonizar, sob condições de igualdade jurídica, os interesses individuais e coletivos em face do Estado.

A destinação exata desde projeto, por conseguinte, se põe na forma do art. 2º, § 2º, da Lei Introdução ao Código Civil: “A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.” E, pois, um projeto que encerra lei de caráter explicativo, para o fim de submeter o direito vigente, consolidado e expandido em um regime político autocrático, ao sentido democrático e ao espírito libertário da Constituição de 1988. Desta, da evidente prevalência dos direitos humanos e da concepção de uma sociedade civil controladora e legitimadora do Estado, decorre a obrigação do Congresso Nacional de conferir eficácia construtiva ao direito anterior, recepcionado em 1988, mediante exegese compatível com os comandos normativos objetivos da Lei Maior.

II

4 - O presente projeto de lei complementar torna eficaz, na relação do cidadão-contribuinte com o Fisco, a ordem de valores normatizados no sistema constitucional brasileiro.

No que complementa e explica, para tomar substantivamente eficaz, os dispositivos constitucionais sobre a declaração de direitos fundamentais do contribuinte e sobre os princípios de justiça fiscal condicionadores da tributação, põe a sociedade civil em pé de igualdade legal com os gerentes estatais na busca e consecução dos grandes ideais de justiça social e redistribuição da riqueza mediante a tributação. Em outras palavras, cuida de sistematizar e unificar as regras referentes ao estatuto do contribuinte.

5 - Assiste-se, nesta virada de século, a um extraordinário fortalecimento dos direitos fundamentais, seja no plano das legislações internas e dos tratados internacionais, seja no campo da reflexão jurídica e da busca da sua justificativa ética. Nessa perspectiva os direitos fundamentais do contribuinte passam a ter nova relevância. A Constituição de 1988 dedica todo um capítulo (art. 150 a 152) às limitações ao poder de tributar, que consubstanciam os direitos básicos do cidadão frente ao poder fiscal do Estado e que se colocam como contraponto tributário do elenco dos direitos e garantias proclamados e assegurados pelo art. 5º.

As normas constitucionais, contudo, por sua generalidade e abertura, necessitam de complementação na via legislativa a fim de harmonizar os direitos humanos e o ordenamento tributário positivo.

Por outro lado reafirma-se a preocupação com a justiça fiscal, que, sendo especial emanção da idéia de justiça social, necessita de princípios positivados que a instrumentalizem.

Esses dois vetores — os direitos fundamentais do contribuinte e a busca da justiça fiscal, passam a vincular o direito hodierno no plano nacional e no internacional. Alguns tratados, como a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de San José da Costa Rica — 1969), dispõem sobre os direitos básicos dos contribuintes. Nos Estados Unidos foi aprovada, em 30 de julho de 1996, a Declaração de Direitos do Contribuinte II (Taxpayer Bill of Rights II), que alterou o Código de Rendas Internas de 1986 (Internal Revenue Code) para fortalecer a proteção aos contribuintes.

Na Espanha publicou-se a “Ley de Derechos y Garantias de los Contribuyebtes” — LDGC (nº 1/1998, de 26 de fevereiro), que “regula os direitos e garantias básicas dos contribuintes em suas relações com as Administrações tributárias” e que, segundo sua Exposição de Motivos, constituiu “um marco de inegável transcendência no processo de reforço do princípio da segurança jurídica característico das sociedades democráticas mais avançadas, permitindo, ademais, aprofundar a idéia de equilíbrio das situações jurídicas da Administração tributária e dos contribuintes, com a finalidade de favorecer a estes o melhor cumprimento voluntário das obrigações”.

6 — O Código de Defesa do Contribuinte, que ora se propõe, tem, por conseguinte, o objetivo de fortalecer a cidadania fiscal, complementando as normas constitucionais pertinentes e compatibilizando a legislação brasileira com a internacional num momento de globalização e expansão das economias nacionais.

III

7 — Destaque-se, de início, algumas disposições que, no projeto, mais afetam a relação do cidadão-contribuinte com Fisco e mais demandam o repensar de práticas consagradas no nosso direito público.

A cláusula que conceitua justiça tributária como aquela que “atenda aos princípios constitucionais da isonomia, da capacidade contributiva, da eqüitativa distribuição da carga tributária, da generalidade, da progressividade e da não-confiscatoriedade (art. 2º, parágrafo único). São parâmetros para a validade dos tributos, tanto para o Fisco que o institua, quanto para o contribuinte que o conteste. Sua abstração cederá à eficácia no exame de cada caso concreto, seja no plano administrativo ou no processo judicial.

Tal norma, em combinação com aquelas que dispõem sobre o processo administrativo-tributário e a fundamentação dos atos da Administração Fazendária, abre campo novo à relação do cidadão com o agente estatal.

8 — A explicitação de que o exigir ou aumentar tributo somente se dará mediante lei (Const. Fed., art. 150, inciso I) “pressupõe a estipulação expressa de todos os elementos indispensáveis à incidência, quais sejam, descrição objetiva da materialidade do fato gerador, a indicação dos sujeitos do vínculo obrigacional, da base de cálculo e da alíquota, bem como dos aspectos temporal e espacial da obrigação tributária” (art. 4º). Mas do que a legalidade formal, também a transparência, a moralidade e a economicidade (Const. Fed., art. 37, **caput**) na relação de direito entre os sujeitos ativo e passivo da relação tributária.

9 — O respeito à anualidade (Const. Fed., art. 150, inciso III, alínea **b**) mediante publicidade que se dê, efetivamente, dentro do ano civil anterior ao da exigibilidade, mediante circulação dos diários oficiais até 31 de dezembro, com acesso aos assinantes e ao público em geral, donde inválidas as ficções de circulação com data retroativa do periódico (arts. 5º e 9º).

10 — A identificação diferenciada dos fatos geradores e das bases de cálculo dos impostos atribuídos à competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de sorte a evidenciar a inexistência, ainda que indireta, da bitributação (art. 7º).

11 — A explicitação do serviço prestado ou posto à disposição do obrigado e do exercício do poder de polícia que justifiquem a criação de taxas (art. 6º).

12 — Crucial à nova cidadania e à construção constitucional é a disposição de que “os efeitos da decisão transitada em julgado, em controle difuso ou em ação direta proclamando a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal, estadual, municipal ou do Distrito Federal, não implicarão exigência de complementação, no âmbito administrativo ou judicial, do valor do crédito tributário extinto anteriormente à vigência da decisão” (art. 15.)

Cuida-se de conferir estabilidade e previsibilidade à relação jurídica já consolidada entre o contribuinte e o Fisco. Vale dizer, extinto embora o crédito tributário, ou usufruída uma vantagem fiscal qualquer, estará o contribuinte sujeito a ter que pagar a mais, ou a se desfazer e a compensar monetariamente a vantagem fiscal, se, a qualquer momento, em futuro incerto e não sabido, vier o Judiciário a declarar inconstitucional a lei vigente ao tempo de consolidação da relação tributária.

Está consagrado na nossa cultura jurídica que a lei declarada inconstitucional, mediante decisão final do Judiciário, é nula desde sua edição, não se convalidando qualquer ato sob ela praticado. Não contempla, a jurisprudência, a hipótese de o Judiciário, particularmente as cortes constitucionais, poderem, caso a caso, mediante juízo de oportunidade política e conveniência social, em face dos valores acolhidos na Constituição mesma, dentre eles, sem dúvida, a estabilidade e previsibilidade da lei e das relações dela legitimamente extraídas, declarar a inconstitucionalidade com efeito para o futuro.

Este o passo de construção constitucional. Por que não acolher o Judiciário brasileiro a experiência de outros sistemas constitucionais, mais antigos, mais estáveis e culturalmente mais prestigiosos, nos quais as cortes constitucionais adotam tal procedimento? São clássicos e inúmeros os precedentes, até mesmo no campo do direito penal e processual penal, e portanto no âmbito crucial da liberdade, nos quais, reconhecida a inconstitucionalidade da lei no caso concreto, e assim anulada a condenação, não se estenderam, genérica e retroativamente, os efeitos da decisão.

Ao valor constitucional supremo de não se admitir como válida a norma contrária à Constituição, sem o que rui primado da constituição escrita, se coloca outro valor essencial à ordem jurídica, qual seja, a consolidação imutável da relação contribuinte-Fisco, vale dizer, sociedade civil-Estado, validamente constituída conforme à lei vigente.

Estranho ao sistema valorativo de uma Constituição que cria uma ordem estatal fundada em um sistema de direitos e garantias individuais e face do Estado, vale dizer, de uma ordem estatal que extrai validade legal e legitimidade política da sociedade civil que a gerencia mediante representantes eleitos, estranho será repita-se, admitir a eterna instabilidade e imprevisibilidade de uma relação jurídica do cidadão-contribuinte validamente constituída com o agente estatal sob a lei.

A norma é central à compreensão dessa nova cidadania, vale dizer, de uma relação entre iguais, no plano das relações obrigacionais do cidadão-contribuinte com o Estado fiscal.

A motivação da norma tem agora reconhecimento formal; sua percepção cultural está acolhida na recentíssima Lei nº 9.868, de 10 de novembro último **DOU** 11.NOV.99), cujo art. 27 dispõe: “ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado”.

13 — Outras disposições relevantes desse novo tempo homenageiam o princípio de que ninguém será privado de seus bens e direitos sem o devido processo legal (Const. Fed, art. 5º, inciso LIV e LV).

Assim, fica proibida a interdição de estabelecimentos, a proibição de transacionar com repartições públicas, a instituição de barreiras fiscais e outros meios coercitivos para a cobrança extrajudicial de tributos (arts. 13 e 14).

Da mesma forma, em razão de processo administrativo ou judicial, em matéria tributária, impedir-se o contribuinte de fruir de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros, ou de ter acesso a linhas oficiais de crédito ou de participar de licitações (art. 26).

É vedado à Administração Fazendária recusar, em razão de débitos tributários pendentes, autorização para o contribuinte imprimir os documentos necessários ao desempenho de suas atividades; ou bloquear, suspender ou cancelar inscrição do contribuinte sem a observância dos princípios do contraditório e da prévia e ampla defesa (art. 37, incisos I e III).

Não menos importante, vedar-se à Administração o uso de força policial na hipótese de justo receio de resistência (art. 37, V).

O direito de defesa ou de recurso, administrativo ou judicial, não poderá ser condicionado a depósito, fiança, caução, aval ou outro ônus qualquer, exceto na execução fiscal, nos termos da lei processual aplicável (art. 18).

14 — Somente ao Judiciário será permitido desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando for ela instrumento de fraude à lei para ocultar sócios ou terceiros que tenham poder de controle, conforme a Lei das Sociedades Anônimas (art. 16).

A desconsideração (disregard of legal entity doctrine) visa punir o abuso de direito e a fraude mediante o uso de personalidade jurídica. O primeiro conceito clássico vem de 1912, e foi lembrado em conferência pelo renomado jurista Rubens Requião: “quando o conceito de pessoa jurídica se emprega para defraudar os credores, para subtrair-se a uma obrigação existente, para desviar a aplicação de uma lei, para constituir ou conservar um monopólio ou para proteger velhacos ou delinquentes, os tribunais poderão prescindir da personalidade jurídica e considerar que a sociedade é um conjunto de homens que participam ativamente de tais atos e farão justiça entre pessoas reais” (E.S.D., 2/76).

Já o conceito revela a exclusividade dos tribunais. O que faz o projeto é prevenir a manipulação e o mau uso desse mecanismo de compreensão e análise dos negócios de uma pessoa jurídica pela Administração Fazendária como forma de coagir o contribuinte, no processo administrativo tributário, o qual se desenvolve sem o controle e a condução isenta do terceiro imparcial — o Juiz, perante quem os pedidos de requisição de documentos não de ser justificados e submetidos ao crivo do contraditório.

15 — As técnicas presuntivas são instrumento de eficácia gerencial. O que não admite o projeto é ser o sujeito passivo tomado de surpresa com o ônus da obrigação. Por isso mesmo, a lealdade do Estado com o cidadão-contribuinte demanda a publicidade prévia do ato para ciência dos que por ele afetados para sua impugnação administrativa ou judicial (art. 35).

16 — Parcelado o débito tributário, e se cumprido o acordo, não pode o cidadão-contribuinte continuar sofrer os ônus da inadimplência. O projeto resolve disputa doutrinária de tratamentos administrativos e de jurisprudência ao definir o parcelamento como novação, donde o retomo ao pleno estado de adimplência, inclusive para a obtenção de certidões negativas de débitos fiscais (art. 36).

17 — Relevantes os prazos estabelecidos para as decisões da Administração Fazendária, livrando o cidadão-contribuinte da espera infundável para a solução de suas demandas.

Assim, circunscrita a Administração Fazendária ao objeto lançado no termo de início da fiscalização, tem ela prazo de 90 dias para ultimar as divergências (art. 46).

O prazo máximo para emitir decisão nos processos, nas solicitações ou nas reclamações será de 30 dias (arts. 19, XII e 41).

Nas consultas o prazo é de 30 dias, com a ressalva importante de que, oferecendo o contribuinte sua interpretação, prevalecerá esta se o Fisco não observar o prazo da lei (art. 31).

Visto o equilíbrio entre as partes, a realidade da gerência da Administração Fazendária, e o direito público que rege a matéria, todos os prazos são prorrogáveis uma única vez, por igual período mediante justificação.

18 — Os contribuintes passarão a conhecer os impostos incidentes sobre mercadorias, especialmente as que compõem a cesta básica, bem como os incidentes sobre serviços bancários, pela divulgação semestral da carga tributária a eles agregadas (art. 20).

19 — Duas outras disposições reforçam a lealdade que deve reger as relações do cidadão-contribuinte com o Fisco.

A primeira firma que, sem prejuízo da sucumbência, o contribuinte será reembolsado do custo das finanças e outras garantias de instância judicial, para a suspensão do crédito tributário, quando este for julgado improcedente (art. 25). Nas execuções fiscais, em especial, para recorrer judicialmente, vê-se o contribuinte obrigado a afiançar o débito que se lhe impõe, com que arca com o custo financeiro até agora não compensável.

A segunda permite que o contribuinte, credor do Fisco em face de decisão final, administrativa ou fiscal, compense o crédito contra o débito quaisquer que tenha perante a mesma Fazenda Pública (art. 29), com o que o projeto encerra demandas intermináveis nas quais se disputa sobre a natureza coincidente ou não dos tributos que enseja a compensação.

20 — O projeto, dada sua natureza de lei complementar, resolve ainda a compreensão do melhor sentido do quanto disposto nos artigos 150, inciso VI, alínea c e 195, § 72, da Constituição Federal, os quais remetem à lei a criação das exigências e dos requisitos de fruição das imunidades tributárias nela previstas (art. 8º). Cuida-se, conforme a melhor leitura para a eficácia substantiva da Constituição, de lei complementar, nunca de lei ordinária, porquanto, sabiamente, é da lei complementar a competência para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (Const. Fed., art. 146, II). É esta a lição dos autores de maior nomeada.

A relevância social e política dos partidos políticos e suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, justificam que o Congresso Nacional encerre a rixa doutrinária.

O mandamento da lei complementar que o projeto explicita é exatamente aquele acolhido pelo Supremo Tribunal Federal, na sessão plenária do dia 11 de novembro de 1999, em processo de que relator o Ministro Moreira Alves, quando aquela Corte confirmou medida liminar antes deferida pelo Ministro Marco Aurélio, sustentando os efeitos de lei ordinária que pretendia atuar no campo do art. 146, inciso II, da Constituição Federal.

21 — A eficácia desta Lei assegurada mediante ações administrativas ou judiciais, de iniciativa individual ou coletiva, nos moldes do Código de Defesa do Contribuinte (Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990, art. 81 e seguintes). Destarte, o Ministério Público e as associações civis ficam legitimados para a ação coletiva na defesa dos direitos e garantias explicitados no projeto (art. 47).

IV

22 — O projeto estrutura a lei de Direitos e Garantias do Contribuinte, em sete capítulos, a saber: das disposições preliminares, das normas fundamentais, dos direitos do contribuinte, das consultas em matéria tributária, dos deveres das administração fazendária, da defesa do contribuinte e das disposições finais.

No capítulo inicial estabelece-se o fundamento de validade da lei complementar, estendendo os seus efeitos à União, aos Estados e Distrito Federal e aos Municípios. Define-se o conceito de contribuinte, que é tomado em sua acepção mais ampla, a abranger todas as

formas de sujeição passiva tributária, inclusive responsabilidade, substituição tributária, solidariedade e sucessão tributária. Introduce-se dispositivos de grande alcance para a justificativa ético-jurídica da tributação, determinando-se que a instituição de tributos atenderá ao princípio da justiça tributária, com o corolário de que se considera justa a tributação que atenda aos princípios constitucionais da isonomia, capacidade contributiva das pessoas obrigadas ao pagamento de tributos, equitativa distribuição da carga tributária, generalidade, progressividade e não-confiscatoriedade.

Declara-se que os direitos e garantias do contribuinte serão reconhecidos pela Administração Fazendária, sem prejuízo de outros decorrentes da Constituição Federal, dos princípios nela expressos ou implícitos, e dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

O projeto, por conseguinte, deixa claro, nas disposições introdutórias, a eficácia nacional da lei, o objetivo de proteger o contribuinte, firmando-lhe o estatuto legal e declarando-lhe os direitos e as garantias, e a preocupação em considerar como integrantes da mesma equação valorativa os princípios relacionados com a sua liberdade e com a justiça fiscal.

23 — O Capítulo II versa sobre as normas fundamentais, estampa as normas gerais estruturantes da relação jurídico-tributário complementa a definição dos princípios constitucionais vinculados à segurança jurídica, baliza os aspectos essenciais à definição do tributo no quadro da legalidade tributária e veda à lei ordinária estabelecer requisitos para a fruição das imunidades tributárias.

O princípio constitucional da anterioridade, freqüentemente objeto de abuso por parte do administrador e do legislador ordinário, é fortalecido, prescrevendo-se que para a cobrança de tributos, no exercício seguinte, o jornal oficial deverá ser distribuído a todos os assinantes e ser acessível ao público em geral até 31 de dezembro do exercício anterior.

De grande alcance para a transparência da legislação tributária é a previsão de as leis e os regulamentos modificadores de normas tributárias relacionarem as que forem revogadas, bem assim as que tiverem sua redação alterada. No mesmo sentido as que obrigam a Administração Fazendária a assegurar aos contribuintes o pleno acesso às informações acerca das normas tributárias e da interpretação que oficialmente lhes atribua.

Ratifica-se, por lei, a proibição de sanções políticas, já proclamada pelo Judiciário. Inovação de grande alcance é a norma antielisiva que permite a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento da Administração Fazendária, houver comprovado abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito, ou violação dos estatutos ou contrato social.

24 — O Capítulo III estabelece o catálogo dos direitos do contribuinte. Dentre eles os de ter acesso à identificação do funcionário das repartições fazendárias, prestar às autoridades fazendárias informações apenas por escrito, receber em 30 dias resposta a seus pleitos, não exhibir documentos já apresentados a outros órgãos da Administração Pública, ser posto no mesmo plano da Administração Fazendária no que se refere a pagamentos, reembolsados, juros e atualização monetária. Adotam-se diversas medidas de proteção no âmbito da defesa perante as instâncias administrativas e judiciais, inclusive a previsão, constante também do Projeto de Emenda Constitucional 175/95, de que a ação penal contra o contribuinte, pela eventual prática de crime contra a ordem tributária, só poderá ser proposta após o encerramento do processo administrativo, suspendendo-se durante a tramitação do processo administrativo a fluência da prescrição penal.

Na área do processo administrativo-tributário vedam-se a instituição de instância única e a adoção de condições que limitem o direito à interposição de impugnações ou recursos.

O projeto incorpora, ainda, alguns dos princípios centrais estampados na lei geral do processo administrativo federal (Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999) para que se lhe confirmem caráter nacional vinculante.

25 — O Capítulo IV dispõe sobre as consultas em matéria tributária, campo no qual ocorrem algumas das violações mais graves aos direitos do contribuinte. Fixa-se o prazo de 30 dias para a resposta da Administração, o que coibirá o abuso freqüentemente praticado de deixar o sujeito passivo sem a orientação do Fisco. Os contribuintes passam a ter direito à igualdade entre as soluções de consultas relativas a uma mesma matéria, fundadas em idêntica norma jurídica, com o que estende aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a medida adotada na esfera da União pela Lei nº 9.430 de dezembro de 1996 (art. 48, §§ 5º, 6º, 9º 10 e 11), em consonância com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

26 — Reserva-se o Capítulo V para os deveres da Administração Fazendária, que não de ser correspectivos aos direitos dos contribuintes. O princípio geral é o que a Administração Fazendária pautará sua conduta de modo a assegurar o menor ônus possível aos contribuintes, inclusive no que concerne à execução fiscal.

Diversos dispositivos disciplinam as atividades do Fisco no intuito de resguardar a boa-fé do contribuinte e zelar pela moralidade administrativa: obriga-se a inscrição na dívida ativa em 30 dias; proíbe-se que presunções e ficções legais desvinculem a pretensão ao tributo da ocorrência do fato gerador; declara-se que o parcelamento do débito implica novação; restringe-se o direito de examinar mercadoria, livros e arquivos aos tributos de competência da pessoa política que realizar a fiscalização; proíbe-se à Administração Fazendária a divulgação, em órgãos de comunicação social, do nome dos contribuintes em débito; prevê-se que o termo de início de fiscalização obrigatoriamente circunscreva seu objeto, vinculando a Administração Fazendária; vedam-se, dentre outras práticas administrativas, o cerceamento de direito dos devedores, de abuso da boa-fé ou ignorância do contribuinte, de constrangimento na cobrança de tributos e de demora no exercício das atividades previstas em lei; proíbe-se o agente da Administração de deixar de receber requerimentos ou comunicações apresentados para protocolo nas repartições fazendárias.

27 — As normas do Capítulo VI cuidam da defesa do contribuinte mediante adoção do modelo de defesa coletiva consagrado no Código de Defesa do Consumidor. Definem-se, por conseguinte, sob os mesmos termos e condições, os interesses ou direitos difusos e os coletivos, assim como os individuais homogêneos, seguida da legitimação do Ministério Público e das associações civis para a ação judicial.

28 — No Capítulo VII, em disposições finais, adaptam-se alguns dispositivos do Código Tributário Nacional e da Lei de Execuções Fiscais à filosofia deste projeto de lei, como também à legislação e jurisprudência supervenientes.

Sala das Sessões 25 de novembro de 1999. — **Jorge Bornhausen**, Senador.

LEGISLAÇÃO CITADA

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

Texto constitucional de 5 de outubro de 1888, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nº 1/92 a 22/99, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão nºs 1 a 6/94.

.....
Art. 5º 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:

.....
XXXIV — são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos poderes públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;

.....
LVI — são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos;

.....
Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I — direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

.....
§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

.....
*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I — exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

.....
III — cobrar tributos:

.....
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

.....
VI — instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

.....
§ 5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

.....
*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

.....
§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, **b**.

.....
§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

.....
LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966(*)

Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I — contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.

• Vide Súmula 107 do TFR.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I— pela citação pessoal feita ao devedor;

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

• Vide Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, arts, 27, IV e 29 (Lei de Licitações).

LEI Nº 5.869, DE 11 DE JANEIRO DE 1973

Institui o Código de Processo Civil

LEI Nº 6.404, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1976

Dispõe sobre as Sociedades por Ações

LEI Nº 7.347, DE 24 DE JULHO DE 1985

Disciplina a ação civil pública de responsabilidade por danos causados ao meio ambiente, do consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico (vetado), e da outras providências.

LEI Nº 6.830, DE 22 DE SETEMBRO DE 1980 (*)

Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências.

Art. 6º A petição inicial indicará apenas:

I— o juiz a quem é dirigida;

II — o pedido; e

III — o requerimento para a citação.

§ 3º A produção de provas pela Fazenda Pública independe de requerimento na petição inicial.

Art. 11. A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:

I — dinheiro;

II — título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em Bolsa;

III — pedras e metais preciosos;

- IV — imóveis;
- V — navios e aeronaves;
- VI — veículos;
- VII — móveis ou semoventes; e
- VIII — direitos e ações.

§ 3º O juiz ordenara a remoção do bem penhorado para depósito judicial, particular ou da Fazenda Pública exeqüente, sempre que esta o requerer, em qualquer fase do processo.

Art. 25. Na execução fiscal, qualquer intimação ao representante judicial da Fazenda Pública será feita pessoalmente.

- Vide Súmulas 117 e 240 do TFR.

Parágrafo único. A intimação de que trata este artigo poderá ser feita mediante vista dos autos, com imediata remessa ao representante judicial da Fazenda Pública, pelo cartório ou secretaria.

Art. 26. Se, antes da decisão de primeira instância, a inscrição de Dívida Ativa for, a qualquer título, cancelada, a execução fiscal será extinta, sem qualquer ônus para as partes.

- Vide Súmula 153 do STJ.

Art. 34. Das sentenças de primeira instância proferidas em execuções de valor igual ou inferior a 50 (cinquenta) Obrigações do Tesouro Nacional — OTN, só se admitirão embargos infringentes e de declaração.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considerar-se-á o valor da dívida monetariamente atualizado e acrescido de multa e juros de mora e demais encargos legais, na data da distribuição.

§ 2º Os embargos infringentes, instruídos, ou não, com documentos novos, serão deduzidos, no prazo de 10 (dez) dias perante o mesmo juízo, em petição fundamentada.

§ 3º Ouvido o embargado no prazo de 10 (dez) dias, serão os autos conclusos ao juiz, que, dentro de 20 (vinte) dias, os rejeitará ou reformará a sentença.

Art. 38. A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo único. A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

- Vide Súmulas 247 do TFR e 112 do STJ.

Art. 40. O juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

- Vide Súmula 210 do TFR.

§ 3º Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

.....
(Às Comissões de Constituição, Justiça e Cidadania e de Assuntos Econômicos.)

Publicado no Diário **do Senado Federal**, de 26.11.99.