

NELMO DE SOUZA COSTA

LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E PRÁTICA FISCAL

Dissertação apresentada no Curso de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina – Turma Especial URI, como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

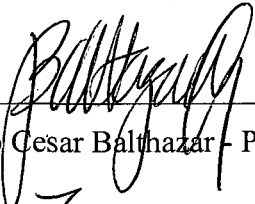
Florianópolis, fevereiro de 2001

NELMO DE SOUZA COSTA

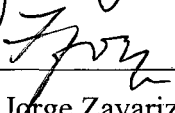
LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E PRÁTICA FISCAL

Dissertação aprovada como requisito para obtenção do grau de Mestre em Ciências Humanas – Especialidade Direito, no Curso de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina.


BANCA EXAMINADORA:



Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar - Presidente



Prof. Dr. Indio Jorge Zavarizi - Membro



Prof. Dr. Luiz Otávio Pimentel - Membro

Florianópolis, fevereiro de 2001

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E PRÁTICA FISCAL

Nelmo de Souza Costa

Prof. Dr. Ubaldo César Balthazar
Professor Orientador


Prof. Dr. Christian Guy Caubet
Coordenador CPGD/CCJ/UFSC

Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar
Coordenador do Curso

Florianópolis, fevereiro de 2001

DEDICATÓRIA

In memoriam

Ao “velho tropeiro” – meu pai – que, ao partir para a última cavalgada na invernada celestial, nos entregou sua mais valiosa herança: um legado de honradez, retidão e dignidade.

Ao “novo caudilho” – meu irmão caçula – que tão cedo nos deixou, partindo para sua derradeira e mais nobre missão à qual foi levado pela mão de Deus, não sem antes nos estender e entregar a bandeira até então empunhada com vigor e coragem nesta “pampa pobre” e desigual que herdamos....

Nem o tempo.... nem o vento.... nos retiram a condição de sentinelas...

Quando em cada entardecer as luzes se apagam, colhemos no crepúsculo que o amanhecer preludia a continuidade de seus sonhos.... enquanto ali na coxilha descansam em paz, com alguns cavalos pastando na relva verde.... ao redor de suas eternas moradas.

Ainda à minha esposa Sibeli Sangalli Costa pelo incentivo, compreensão e pelos momentos de convívio dela “roubados” .

AGRADECIMENTOS

À Universidade Federal de Santa Catarina –UFSC, nas insignes figuras dos professores do Curso de Pós-graduação em Direito e, especialmente, ao professor Doutor José Alcebiades de Oliveira Junior e àqueles que integraram a Banca Examinadora (professores Doutores Indio Jorge Zavarizi e Luiz Otávio Pimentel), por ocasião da defesa da presente dissertação.

À Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – *campus* de Santo Ângelo-RS, na sua Direção, nos meus diletos colegas de mestrado e docência, e nos meus queridos alunos, pelo despertar para os deslindes da vida acadêmica, e pela fraterna e profícua troca diária de experiências e lições de vida.

Ao meu prezado amigo e exemplar orientador – professor Doutor Ubaldo Cesar Balthazar – pelas memoráveis lições proporcionadas.

Ao mestre Artur Hamerski, pela prestativa e inestimável colaboração.

Aos familiares, colegas e amigos, pelo apoio nas fases mais turbulentas, aliados na confiança da luta por um amanhã melhor e por um País menos excludente.

Em derradeiro, aos advogados deste País, sentinelas maiores na defesa do Estado Democrático de Direito e vocacionados artífices da liberdade e da justiça, cuja missão institucional e profissional é personificada no ardor do dia-a-dia e nos momentos históricos mais turbulentos.

SUMÁRIO

RESUMO.....	XI
ABSTRACT	XIII
INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO 1 - SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	6
1.1 Considerações Gerais.....	6
1.1.1 Fundamento supremo de validade e dimensão da prática fiscal	6
1.1.2 Retrospecto histórico-evolutivo da tributação e seus reflexos no sistema tributário brasileiro.....	7
1.1.3 <i>Direito-Sistema</i> e o Estado Democrático de Direito	12
1.1.4 Um conceito mínimo de <i>sistema</i> face a sua relevância.....	16
1.1.5 Concepção de <i>sistema</i> e sua influência na legalidade.....	18
1.1.6 Do sistema tributário vigente.....	21
1.1.6.1 Sua desfiguração	22
1.1.6.2 Prática fiscal a partir da rigidez do sistema tributário	26
1.2 Normas Constitucionais Tributárias.....	26
1.2.1 Distinções e convergências entre normas e princípios	26
1.2.2 Unidade e harmonia do sistema	30
1.2.3 Norma constitucional como limitação ao Poder Público	35
1.3 Princípios no Direito Tributário.....	37
1.3.1 Princípios	37
1.3.2 A importância dos princípios jurídicos	40
1.3.3 Os sobreprincípios aplicáveis à matéria tributária	40
1.3.4 Limites à ação estatal no âmbito tributário	42
1.3.5 Princípios constitucionais tributários.....	46
1.3.6 O manejo dos princípios pela doutrina e pela jurisprudência.....	47

1.4 Limitações ao Poder de Tributar	49
1.4.1 Aspectos históricos	49
1.4.2 Natureza da relação de tributação atualmente	50
1.4.3 Garantias constitucionais – estatuto do contribuinte?	52
1.4.4 Legislador com atuação previamente balizada	54
CAPÍTULO 2 - LEGALIDADE TRIBUTÁRIA	57
2.1 Princípio da Legalidade e Prática Fiscal	60
2.1.1 Princípio da legalidade (origem).....	60
2.1.2 Legalidade e subyacência ao princípio da supremacia da Constituição	62
2.1.3 Diretrizes nucleares da legalidade tributária.....	65
2.1.4 Lei no Estado Democrático de Direito	68
2.1.5 A lei em matéria tributária e processo legislativo.....	72
2.1.6 Princípios da razoabilidade e proporcionalidade	80
2.1.7 Princípio da moralidade	83
2.2 A Polêmica das Medidas Provisórias	85
2.3 Vedação à Tributação Confiscatória	92
2.3.1 Sua configuração.....	93
2.3.2 Multas	100
2.3.3 Posicionamentos do Judiciário nessa questão.....	106
2.4 Limites das Sanções Tributárias	109
2.4.1 Sanções políticas.....	110
2.4.2 Sanções penais no âmbito tributário.....	113
2.4.3 CADIN.....	115
2.4.4 Recusa do fornecimento de CND	116
2.4.5 Recusa do fornecimento de CNPJ.....	117
CAPÍTULO 3 - INSEGURANÇA JURÍDICA NA SEARA TRIBUTÁRIA	119
3.1 Matizes da Incerteza e suas Projeções	119
3.1.1 Princípio da segurança jurídica como informador da tributação	121
3.1.2 Balizamento constitucional: direitos e garantias fundamentais.....	124
3.1.3 Imposições tributárias ilegais.....	126
3.2 O Poder Judiciário como Guardião Prevalente	135
3.2.1 Inconstitucionalidades e ilegalidades: reconhecidas ou em trâmite ...	139
3.3 Repercussões da Insegurança Jurídica	145

3.3.1	Sujeição à persecução penal	145
3.3.2	Descrédito do Governo	149
3.3.3	Incapacidade de compreensão: da incerteza à desorientação	152
3.3.4	Alterações pretorianas supervenientes	154
3.4	A Morosidade como Agravante	158
3.4.1	Óbices à compensação	159
CAPÍTULO 4	- A DESIGUALDADE ALÉM DA LEI.....	162
4.1	Ficção do Princípio da Igualdade.....	162
4.1.1	A prática fiscal fundada na desigualdade.....	166
4.1.2	O princípio da capacidade contributiva	168
4.1.2.1	Sua eficácia plena.....	168
4.1.2.2	Vulneração ao princípio <i>sub examine</i>	169
4.1.3	Aspectos subjacentes da normatização discriminatória.....	171
4.1.3.1	Excessiva normatização	172
4.1.3.2	A exteriorização da desigualdade	173
	a) No processo administrativo tributário	173
	b) No processo judicial tributário	183
4.1.3.3	Dicotomia das normas aplicáveis na solução dos conflitos ..	189
4.2	A Prevenção e o Judiciário como Respostas.....	191
4.3	Os Danos Emergentes da Desigualdade.....	195
4.3.1	Arbitrariedades e abusos sob pretenso e pseudopálio legal	195
4.3.2	Efeitos perversos das normas construídas nas presunções e ficções legais	199
4.3.3	Restrições ao exercício de direitos e garantias constitucionais e seus efeitos danosos	200
4.3.4	Raízes de uma trajetória desigual e seus efeitos	208
4.3.5	Danos materiais e morais, além de lucros cessantes.....	209
4.3.6	Quebra do sigilo bancário	214
4.4	A Resistência Institucionalizada.....	216
4.4.1	Procrastinação dos processos.....	217
4.4.2	Precatórios	218
4.4.3	Obstáculos extravagantes, inclusive à compensação	220
4.4.4	A angústia entre o dever funcional e a perversidade oficial	221
4.4.5	Código de Defesa do Contribuinte.....	222

CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	226
ANEXO.....	234
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	245

RESUMO

A presente dissertação examina a *prática fiscal*, como face operacional do Fisco em seu aspecto dinâmico, à luz da *legalidade tributária*, à qual deve irrestrita obediência em todos os seus contornos.

Nessa investigação, imprime ênfase à plena manifestação e composição da *prática fiscal*, o que significa desde seus matizes, passando pelos meandros que circundam a atividade administrativa fazendária, até a final provocação jurisdicional destinada à retirada coercitiva de parcela do patrimônio dos contribuintes reticentes ao poder de império estatal voltado à obtenção de receitas tributárias, sempre alerta para seus principais pontos de conflitos e vulnerabilidade.

Para tanto, sistematiza o estudo em quatro capítulos. O primeiro deles se debruça sobre o Sistema Tributário Nacional, sua feição e influência que exercita, a partir da concepção da Constituição Federal vigente, na prática fiscal.

Na seqüência, já no segundo capítulo, inspeciona objetivamente a legalidade tributária, na condição de fundamento que imprime – ou não – *validade* à prática fiscal. Nessa passagem, penetra na gênese legislativa e normativa, suas nuances e respectivos desdobramentos posteriores nas atividades fazendárias.

No terceiro capítulo, focaliza a insegurança jurídica que hoje se faz notável na área tributária, juntamente com suas amplas e graves repercussões. Demonstra, nesse plano, as principais causas e distorções que, isolada ou conjuntamente, vêm deformando as relações jurídico-tributárias.

No quarto e último capítulo, se ocupa em comprovar que a prática fiscal é regida pela desigualdade, em tal dimensão que não apenas as garantias e proteções constitucionais conferidas aos contribuintes se dissipam, como os danos advindos dessa realidade são, sob óticas diversas, densos e consideráveis.

No transcorrer da pesquisa assim sistematizada, esse enigmático cenário da *prática fiscal* – seus agentes e suas ações – é visto sob um olhar crítico-reflexivo, bem como sob ângulos que primam pela tomada de dados e variantes tradicionalmente inertes ou obscurecidos nos seus bastidores, apesar de infiltrados na referida atividade fazendária e seus consectários, que até na discricção dessa realidade extrai dividendos, conferindo êxito às diretivas a que se propõe. O epílogo desse enredo para o contribuinte é, no mínimo, surpreendente.

ABSTRACT

This essay analyzes the fiscal practising as Public Treasury operational face in its dynamics aspect, in the view of tributary legality, to which its owes unrestricted submission in all its aspects.

In tis investigation, it stamps to the real display and composition of the fiscal practising, it means since its nuances go over the sinuosities that surround the Treasury Managerial activity, till the final juridical provocation that ultimates the compulsory withdrawal of tributary incomes, always watchfully for their principal conflict points and vulnerabilities.

Therefore, it systematizes the analyze in four chapters. The first of them is about The National Tributary system, how it is and its influence, from the Federal Constitution conception nowadays, in the fiscal practising.

After, in the second chapter, it inspects objetively the tributary legality, in a foundation that it shows - or doesn't hshow- the effectiveness to the fiscal practising. In this report, their nuances and their farther increases in the treasury activities get in the Legislative and Normative encircle.

In the third chapter, it is on focus the juridical insecurity which is noticed in the tributary area nowadays, among their ample and serious repercussions. It shows that the principal reason and distorcionswhich, separated or not, is changing the juridical-tributary relations.

In the fourth and last chapter, it is about the necessity in proving that fiscal practising which is guided by the inequality in such dimension that not only the warranties and the

conferde constitucional protections to the taxprayeres disperse themselves, as the injuries that come from this reality are, in the differente views, dense and considerable.

In all of this systematics research, this enigmatic scenery, its agents and actions are seen under a reflexive and critical glance and under some aspects that are distinguished by the collection of data and traditional variants inert or darkened behind the scenes of the fiscal practising, despite of to be dividends and shape its effective daily performance, obtaining sucess in the policy which it aims to reach. The end of this intricated epilogue, for the taxprayeres, is amazing.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho funda-se no *Sistema Tributário Nacional* insculpido na Constituição Federal e, mediante necessário corte metodológico e delimitação do objeto cognoscente, busca *visualizar e examinar criticamente a prática fiscal atualmente seguida no Brasil à luz da legalidade tributária*, diante das inquietações que assolam os contribuintes, da crescente propensão arrecadatória que tem intensificado conflitos e acirrado os ânimos das partes envolvidas nas relações jurídico-tributárias. Deita, ainda, nessa perspectiva, reflexões sobre a inconstância e a supremacia imponente que têm demonstrado as entidades dotadas de competência tributária e suas evidências na sociedade, nessa sensível área do Direito.

Os prismas dessa realidade cotidiana, invariavelmente nebulosa para os contribuintes, são examinados tendo como norte seus contornos *normativos, doutrinários e jurisprudenciais* em confronto com a dinâmica concreta das iniciativas, ações e atividades do Fisco, desde aquelas premonitórias ou subjacentes até as derradeiras que, construídas nos órgãos fazendários, acabam provocando conseqüências decisivas no âmbito judicial, quando ali deságuam. Nesse itinerário, há permanente procura pelos pontos e aspectos de convergência, interseção ou distanciamento do dueto inseparável: *legalidade tributária e prática fiscal*. A anatomia e verificação da *validade* desta última, em todas as suas facetas, isoladas ou conjuntamente, não se limitam a uma checagem estática diante de esparsas normas positivadas, mas vergadas e expostas a um processo dialético de resistência frente à *legalidade*, à qual devem irrestrita e inexorável obediência.

A investigação realizada é movida e motivada pelas circunstâncias acima expostas, além de jungida principalmente à averiguação se a *prática fiscal*, centrada na *legalidade*, traduz efetiva segurança jurídica e igualdade entre o poder tributante e o contribuinte, sem gerar repercussões instáveis ou de insatisfação? Sua melhor compreensão, aliada às possíveis

soluções e novos conceitos, não é só um desafio acadêmico. É de fundamental e singular relevância, sob variadas óticas. Na realidade, transcende interesses antagônicos e provoca vivas e diferenciadas reações entre as partes envolvidas na relação jurídico-tributária e entre os operadores do Direito, além de múltiplos reflexos que a toda sociedade interessam.

Nessa dicção, o trabalho focaliza, metodicamente, para elucidar a problemática antes levantada, duas *hipóteses*: a) a *prática fiscal* vertida a partir do Sistema Tributário Nacional vigente, ancorada na *legalidade*, estaria a albergar excessos normatizados em amparo exacerbado ao poder de tributar, de forma a desequilibrar as relações jurídico-tributárias com os contribuintes e b) as regras normativas aplicadas na imposição, fiscalização e arrecadação de tributos seriam providas de *conteúdo* que gera insegurança, desigualdades e incentivam conflitos nas relações tributárias, com repercussões relevantes a serem discutidas e consideradas, sob uma nova dimensão tendende a amenizar esse desajuste. Segue o *método* indutivo e utiliza-se das técnicas de pesquisa bibliográfica, e, em raras ocasiões, documental.

Nessa linha de pesquisa, no primeiro capítulo, preocupa-se prioritariamente com a *prática fiscal* vertida a partir do Sistema Tributário Nacional vigente, dada essa *disciplina constitucional* que irradia e confere os primeiros, supremos e mais importantes vetores da ação fiscal, cuja dinâmica normativa e operacional sucedânea se curva àquela por derivação.

Para tanto, inicialmente colhe dados históricos sobre a natureza jurídica da tributação, progressão dessa e sua influência no modelo tributário vigente no País. Detém-se na feição deste enquanto consentânea e tendo como berço a Constituição Federal. Nessa identificação topográfica e geográfica, se volta, dentre outros elementos cruciais, para a *concepção de sistema* e o *Estado Democrático de Direito*, a configuração do atual Sistema Tributário Nacional, as normas e princípios constitucionais tributários, já priorizando mais acentuadamente o objeto de estudo eleito, através da subsequente focalização das denominadas *limitações constitucionais ao poder de tributar*.

No segundo capítulo, penetra, nessa senda, na verificação do intrincado, volátil e interminável plexo normativo que ampara a atuação fiscal, desde sua gênese extraída na produção normativa que visa a lhe *conferir fundamento de validade*, prosseguindo nas fases seguintes consistentes na fiscalização e arrecadação de tributos, para finalizar nos embates que se travam na esfera judicial entre contribuintes e Fisco e vice-versa.

Nessa trajetória, se debruça com maior densidade sobre a composição da *legalidade tributária*, suas contradições e manipulação agressiva às diretrizes constitucionais, mediante produção normativa liderada pelas pessoas políticas internas dotadas de competência tributária. Visa, dessa forma, a exercer uma rigorosa e permanente conferência da *prática fiscal* em todas as suas dimensões e, por conseqüência, detectar quaisquer abusos, excessos ou desvios de poder, ostensiva, implícita ou sutilmente levados a efeito, bem como, sobretudo, viabilizar a provocação de uma prestação jurisdicional mais atinada às ilegalidades reiteradamente praticadas pelo Fisco, tudo como premissa básica de resgate – ou no mínimo de preservação – dos direitos e garantias constitucionais assegurados aos contribuintes.

A emblemática realidade tem demonstrado que, enquanto o *poder de tributar* se apóia em produção legislativa e normativa extravagante, caótica e desigual em conteúdo e quantidade, os contribuintes são encurralados pelos impressionantes e intermináveis efeitos e alcance da *legislação tributária* positivada unilateralmente e a bel talante da parte interessada (Fisco), num perverso mecanismo de afastamento gradativo entre ambos e incompatível com as vertentes constitucionais que regem a matéria. Interessa, nesse diapasão, rever a *legalidade tributária*, e se efetivamente guarda sintonia com a *prática fiscal*, no que se inclui como age, se porta, interpreta e aplica o Fisco as regras que norteiam sua conduta, logrando a pesquisa atingir, nessa passagem, as controvérsias que todo esse contexto apresenta.

No terceiro capítulo, tendo como pano de fundo esse cenário inquietante e de resultados devastadores, é examinada a segurança jurídica como elemento e pressuposto determinante para a confiança dos contribuintes em proceder ao recolhimento de tributos e cumprir as demais exigências dessa índole impostas coercitivamente pelo Estado. Nesse tópico, surpreendem fragmentos de uma realidade que vem sendo perigosamente minada a tal nível que a resistência em cumprir a lei por parte de considerável parcela da sociedade sujeita ao recolhimento de tributos é inegável, e se amplia a cada dia, motivando uma revisão da postura fiscal ditatorial hoje empreendida.

A vistoria das principais causas de desajustes levados a cabo pela prática fiscal é procedida sob focos distintos, mas que, no final e no cotidiano, se somam para compor o contexto de intranqüilidade e insatisfação visualizado na seara fiscal. A despeito de residir no Poder Executivo, até por razões evidentes, a maior concentração e gravidade das distorções cristalizadas no fenômeno da tributação atual e sua fisionomia, não deixa a investigação de se embrenhar na postura do Legislativo e, fundamentalmente, do Poder Judiciário, nessa questão,

quando sobre este último repousa a soberana competência de zelar pela integridade e respeito da Carta Magna, além da obrigação em oferecer respostas céleres e coerentes com adequada repressão às lesões endereçadas à sociedade e à ordem jurídica constituída.

A avalanche de discussões judiciais e imposições tributárias inconstitucionais e ilegais já reconhecidas ou hoje existentes para apreciação nos tribunais é questionada perante a contextualidade ora delineada enquanto se descortina a extraordinária missão da prestação jurisdicional nesse desafio ainda não satisfatoriamente equacionado.

No quarto e último capítulo, colhidas as principais nuances da *prática fiscal*, se volta a presente incursão para seu confronto com a *igualdade*, enquanto princípio constitucional. Nesse quadrante da prática fiscal, sua seqüência e epílogo nos processos judiciais, independente das prerrogativas compreensíveis em nome da *defesa do interesse público*, se depara com uma distância normativa e operacional entre Fisco e contribuintes, que faz do indigitado princípio constitucional, e já computada a circunstância pró-fisco retromencionada, uma verdadeira ficção. Da *legalidade tributária*, por sua vez, um imenso vazio.

Os privilégios vigentes em favor do Fisco são tão intermináveis, eficazes e de alcance inacreditável, que a decantada *igualdade* para o contribuinte no âmbito do Direito Tributário (material ou processual), não passa de mera ilusão, sendo rapidamente diluída já nos primeiros passos da relação jurídico-tributária, como logram demonstrar as inspeções procedidas.

As conseqüências dessa supremacia fiscal são vistas através de suas manifestações concretas no dia-a-dia, nas incidências nefastas na capacidade contributiva dos contribuintes, na excessiva normatização onde é gestada e posta em prática, em suas exteriorizações na prática fiscal em sede de processo administrativo tributário e processo judicial tributário, nas mitigações e sepultamento de direitos e garantias constitucionais e legais asseguradas aos contribuintes e, ao mesmo tempo, mais produção normativa assegurando com exclusividade ao Fisco – e até de forma antecipada – tudo o que se nega e retira dos contribuintes.

Prossegue o presente trabalho identificando no Poder Judiciário, por mais adversidades que se apresentem, a busca de respostas por parte dos contribuintes, conjugada à uma vigilante e contínua prevenção contra os abusos fiscais, bem como ilustrativamente catalogando alguns importantes danos emergentes dessa realidade desigual e suas faces, além

de seus graves e irreparáveis desfechos, sem omitir as possibilidades de responsabilizar a entidade tributante por tais desatinos, em determinadas situações.

Nessa trilha, se ocupa em demonstrar que, aliada e conexas à tanta desigualdade, o Fisco, sob uma invejável “ditadura legal”, trucidou os contribuintes, destes arrebatando o mais rápido possível tributos muitas vezes indevidos ou além dos valores corretos, enquanto, por outro lado, paradoxalmente, segue uma postura diametralmente oposta, de velada e desleal, quando não imoral, resistência institucionalizada em cumprir suas responsabilidades constitucionais e legais perante esses mesmos contribuintes.

Para perpetrar esse perfil da *prática fiscal*, além dos artificios já sinalizados, se vale da reprovável procrastinação dos processos em que figura como parte acionada ou não, bem como se aproveita de previsões e benesses constitucionais para aviltar restituições de valores que, inconstitucional ou ilegalmente, arrecadou da sociedade, além de tantos outros expedientes que são analisados, tudo culminando por restringir e mitigar o alcance dos direitos e garantias dos contribuintes e, por mais incrível que possa parecer, gerar tamanha confusão normativa que, salvo honrosas exceções, acaba até por atingir um objetivo consciente e programado, porém inconfessável: enquanto a balbúrdia normativa existir, os contribuintes estarão tão perdidos, confusos e atordoados que, com certeza, nem saberão com clareza seus próprios direitos ou, ainda, sequer como os exercer.

Em derradeiro, além das variantes antes indicadas, para que a *liberdade*, a *igualdade* e o direito à *ampla defesa*, juntamente com a *legalidade*, como valores inalienáveis de uma sociedade moderna e dita civilizada e sob a luz de um Estado Democrático de Direito, não sejam simplesmente dizimadas pela configuração da *prática fiscal* hoje imperante, se declinam as *considerações finais* reputadas relevantes, não só a título de reflexões que teimam em não calar, mas que se projetam como uma concepção crítica sobre uma temática atual e que a todos diz respeito.

CAPÍTULO 1

SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

1.1 Considerações Gerais

1.1.1 Fundamento supremo de validade e dimensão da prática fiscal

O exame da *prática fiscal* adotada no Brasil e seus aspectos básicos principia necessariamente pelo âmago da atual Constituição Federal quando dessa matriz extrai seu fundamento nuclear de validade.

Evidente que o regramento constitucional hoje em vigor no âmbito tributário configurou-se ao longo da história, sob diferentes épocas e incontáveis episódios que exerceram influências diversas em sua composição, até atingir finalmente a fisionomia hoje apresentada. Essas interferências, por decorrência lógica, igualmente passaram a operar na formatação da *prática fiscal* e seus reflexos no seio social quando, fundamentalmente nos últimos séculos, passou esta, então, a figurar aprisionada e disciplinada pelas *disposições constitucionais ou legais* atinentes à matéria.

Diante desses mínimos elementos históricos ora retomados, justamente por não permitirem desconsideração na investigação da prática fiscal hoje seguida, sob pena de restarem indevida e prematuramente amputados seus elos de subordinação incondicional ao sistema constitucional implantado a partir da Carta Magna de 1988, além de omitido um passado que ainda teima em se manter ativamente infiltrado na atualidade, se volta, inicialmente, a presente abordagem, para uma panorâmica reconstituição de fragmentos considerados relevantes no exame da temática proposta, incluindo uma perspectiva histórico-

evolutiva da tributação, a abusiva atuação estatal nesse plano, os fatos e precedentes ontológicos que interferiram no embate insito à exigência de tributos, suas configurações e repercussões no caso do Brasil e, também, as feições que esse fenômeno foi tomando até alcançar o modelo atual inserido no sistema constitucional.

Já neste âmbito constitucional se prioriza, em corte epistemológico necessário à delimitação progressiva da questão focalizada para estudo, num primeiro momento, as noções básicas de *sistema*, com seqüencial primazia ao *Sistema Tributário Nacional* para, somente então, debruçar-se sobre as normas e princípios que o integram, adentrando, por fim, nas *limitações constitucionais ao poder de tributar*, onde se assenta, neste primeiro capítulo, harmonicamente com as considerações que a antecedem, a mais saliente baliza à atuação fiscal, mesmo quando levada a efeito sob pretensa e intocável *legalidade*.

1.1.2 Retrospecto histórico-evolutivo da tributação e seus reflexos no sistema tributário brasileiro

Uma retrospectiva histórica demonstra a evolução do fenômeno da tributação ao longo do tempo, naturalmente sob diferentes matizes, insitas ao próprio desenvolvimento da vida em sociedade e particularidades que cada forma de governo seguiu no transcorrer de sua trajetória até os dias de hoje¹. De qualquer forma, essa incidência, com o Estado buscando permanentemente a obtenção de receitas para sua sustentação, com igual e tradicional resistência por parte do povo, não deixou jamais de mesclar um misto de tensão e conflito, não apenas fruto de sua natureza² mas também pela habitual agressividade e abuso por parte

¹ Conforme Eduardo Marcial Ferreira Jardim, o estudo precursor da atividade financeira do Estado pode ser detectado em escritos de Xenofonte (430-352 A.C.) que “cogitavam de finanças públicas ao tratar de empréstimos e rendas de Atenas, bem como de suas minas de prata. Revelam, outrossim, o apoio do pensador à política de Éubulo, no sentido de tributar os ricos com o intento de redistribuir aos pobres.

A história registra a existência de trabalhos esparsos de Aristóteles (384-322 A.C.), de Cícero (107-42 A.C.), de Tácito (55-120), dentre outros, todos meditando sobre o tema ‘finanças públicas’.

Na Idade Média avulta a figura de São Tomás de Aquino, que propugnava pela tributação das rendas patrimoniais dos príncipes e recomendava o provisionamento de recursos para conviver com períodos de eventuais dificuldades financeiras’. *Manual de direito financeiro e tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 35.

² “O tributo é uma penalidade. Espontaneamente, muito poucos dariam sua contribuição ao Estado. A norma, que o exige, é sempre examinada com resistência, ao contrário da maior parte das normas sociais, cujo cumprimento faz-se naturalmente, sendo o castigo exceção colocada à margem para os casos excepcionais de desrespeito. A sanção para a norma social de aceitação sem resistência é complemento natural à sua vigência e eficácia. A sanção para a norma de rejeição social é complemento essencial à sua vigência e eficácia. Mesmo sem a sanção, a norma de aceitação sem resistência seria cumprida pela grande maioria da população. A norma

do ente tributante contra a vontade dos compulsoriamente submissos contribuintes, mesmo quando ocorrida sob os auspícios de uma atividade financeira propagada como moderna³.

Essa digressão no tempo é capaz de proporcionar fragmentos que bem refletem a perene e natural litigiosidade entre Fisco e contribuintes desde épocas remotas, com sua gênese indicando ter sempre o Estado perseguido o ingresso imoderado de receitas, independente dos critérios supostamente equânimes seguidos ou tradicionalmente acatados sem ostensivas resistências, valendo-se para saciar a sede dos governantes de todas as formas ao seu alcance, com relegação a segundo plano se legítimas ou racionalmente equilibradas, como ora se exemplifica *in verbis*⁴:

“Antigamente, o Estado, para fazer face às despesas necessárias ao cumprimento de suas finalidades, valia-se de vários meios universalmente conhecidos, tais como guerras de conquistas, extorsões de outros povos, doações voluntárias, fabricação de moedas metálicas ou de papel, exigência de empréstimos, rendas produzidas por seus bens e suas empresas, imposição de penalidades etc.

Vários desses processos de obtenção da receita pública eram tidos como tributos.”

Nem mesmo as transformações progressivas da sociedade, em seus distintos modelos sócio-políticos, como poderia supor-se, foram capazes de alterar estruturalmente essa origem nefasta da imposição tributária e seus efeitos danosos herdados ainda no berço. Destarte o tímido e insuficiente reconhecimento de alguns direitos àqueles subjugados pelo dever de contribuir para o funcionamento do poder estatal, não se conseguiu impedir com o passar do tempo que a *força da coerção totalitária da ação fiscal* se fizesse cada vez mais contundente, eis que da brutalidade do passado transmudou-se para uma violência sofisticada, desta vez sob aparente legitimidade, apresentada no invólucro pretensamente inatacável da legalidade.

de rejeição, sem a sanção, seria cumprida por muito poucos. Isto porque a norma de rejeição social impõe-se como uma penalidade aos que são obrigados a cumpri-la, sendo, portanto, de caráter odioso”. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 50.

Essa consideração a respeito de *tributo* representar uma “penalidade” oferece notável profundidade já que se contrapõe ao próprio conceito de tributo contido no artigo 3º do Código Tributário Nacional ao rezar expressamente que essa exigência não se constitui sanção de ato ilícito enquanto *penalidade* pressupõe deste resultar.

³ Ensina Ricardo Lobo Torres que “a atividade financeira configura e delimita uma certa faceta do Estado Moderno, que é a do Estado Financeiro, que se desenvolve desde o fenecimento do feudalismo até os nossos dias, exibindo contorno diferente em suas várias fases: Estado Patrimonial, Estado de Polícia, Estado Fiscal, Estado Social Fiscal e Estado Socialista”. *Curso de direito tributário e financeiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 6.

⁴ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998, p. 181.

No caso brasileiro, ora tomado como objeto cognoscente, é até mesmo alçada à matéria de feição constitucional, através de um *sistema* específico e minudente no trato da questão. O transcurso para alcance dessa fase mais civilizada, embora lento e gradual, foi marcado por traumas e lutas que deixaram suas cicatrizes.

Essa mutação de mecanismos arrecadatórios e seus métodos, sem nunca desvencilhar-se do excesso e abuso, ocorreu principalmente diante da irregularidade da fonte e meios de obtenção das receitas públicas, em contraposição à própria função existencial do Estado, dependente desses ingressos para sua subsistência, como ora se demonstra *in verbis*⁵:

“Com a gradativa evolução das despesas públicas, para atender às mais diversas necessidades coletivas, tornou-se imprescindível ao Estado lançar mão de uma fonte regular e permanente de recursos financeiros. Assim assentou-se sua força coercitiva para a retirada parcial das riquezas dos particulares, sem qualquer contraprestação. Dessa forma, o tributo passou a ser a principal fonte dos ingressos públicos, necessários ao financiamento das atividades estatais.”

Sem surpresas também se mostrou sangrenta e fonte de intermináveis conflitos essa transição do saque logrado nas conquistas de guerra para a retirada coercitiva de parte da propriedade dos “súditos”, até porque, com o novo sistema implantado nessa passagem mais marcante da trajetória em que surge o *consentimento* dos atingidos como pressuposto para a arrecadação, persistiram os excessos, os abusos e as arbitrariedades, quando se esperava o contrário, já que eram essas distorções justamente as principais causas de resistência à *tributação não consentida*, como ensina Kiyoshi Harada⁶ *in verbis*:

“A exacerbação do fenômeno tributário acabou por provocar a luta dos povos contra a tributação não consentida. São conhecidos os movimentos nesse sentido nas três grandes civilizações. Na Espanha, as Cortes de Leão, de 1188, estabeleceram o princípio de que os impostos deveriam ser votados pelos delegados dos contribuintes. Portugal convocava as Cortes de Lamengo, em 1413, para obter os impostos necessários. Na França, representantes da nobreza, clero e povo reuniam-se em États Généraux e nos ‘Estados Provinciais’ quase sempre para obtenção de tributos, desde o início do século XVI, até que os monarcas absolutistas (Francisco I, Henrique IV e Luís XIV) prescindiram dessas assembleias. Na Inglaterra, a luta dos barões contra ‘João sem Terra’ culminou com o advento da Carta Magna de 1215, na qual ficou consignado o princípio de que nenhum tributo ou *Scutage* poderia ser cobrado sem o consentimento do conselho do reino, salvo os de costume, para resgate do rei, elevação e seu filho mais velho a cavaleiro ou dote da filha mais velha.”

⁵ HARADA, Kiyoshi. Idem, *ibidem*.

⁶ HARADA, Kiyoshi. Idem, p. 181-2.

A luta dos povos espoliados pelo Estado manifestou-se inicialmente contra sua causa mais devastadora, ou seja, contra a *tributação não consentida*. Porém o iniciado afastamento dessa forma de opressão, dada a insuficiência de seus efeitos para tolher as implacáveis investidas do Estado no patrimônio, não foi capaz de evitar que continuassem sendo deflagradas novas lutas voltadas para estancar os excessos e verdadeiros saques que se mantinham nas relações tributárias, consoante evidencia esse contexto belicoso ora exemplificado na lição que se colaciona a título ilustrativo⁷:

“O estudo histórico não deixa dúvida de que a tributação foi a causa direta ou indireta de grandes revoluções ou grandes transformações sociais, como a Revolução Francesa, a Independência das Colônias Americanas e, entre nós, a Inconfidência Mineira, o mais genuíno e idealista dos movimentos de afirmação da nacionalidade, que teve como fundamental motivação a sangria econômica provada pela metrópole por meio do aumento da derrama, como esclarece Paulo Roberto Cabral Nogueira .

Hoje, o princípio de que a receita tributária deve ser previamente aprovada pelos representantes do povo acha-se inscrito nas Cartas Políticas de quase todos os países. Entre nós, o princípio da legalidade tributária vem sendo consignado desde a primeira Constituição Republicana de 1891 (art. 72, § 3º). A própria Carta outorgada de 1824, em seu art. 36, § 1º, prescrevia a iniciativa privativa da Câmara dos Deputados em matéria de impostos.

Disso resulta que, atualmente, o fenômeno tributário encontra-se juridicizado, isto é, o tributo passou a constituir-se em uma categoria jurídica disciplinada pelo Direito. Só pode ser exigido através de uma relação jurídica entre o Estado e o súdito-contribuinte, a qual, resulta exclusivamente da lei.”

Como essas *relações tributárias* sempre foram tensas e origem de discórdias, obviamente não era de se esperar que, por estarem no caso brasileiro hoje disciplinadas em sistema juridicizado, tais componentes que impregnam suas raízes e compõem sua própria natureza simplesmente se dissipassem. Inobstante o considerável avanço na busca de uma harmonia, tais relações mantiveram-se refletindo insegurança jurídica e desigualdades inaceitáveis, formando permanente e imenso hiato entre os interesses do contribuinte e aqueles sempre vorazes abarcados pelo Estado, mesmo quando estes imperam sob o manto da legalidade, ou presumivelmente sob esse pálio.

A transposição do Estado de uma fase para outra, no exercício de sua *atividade financeira*⁸, até estagnar na atual e denominada *social fiscal*, nunca deixou, porém, de agregar

⁷ HARADA, Kiyoshi. Idem, p. 182.

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito tributário e financeiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 3, define *atividade financeira* como “o conjunto de ações do Estado para a obtenção da receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas.”

abusos, violências de toda sorte e, o que é mais grave, um ascendente pendor para repressão punitiva aos que porventura ousarem – de muitos até essa possibilidade foi extirpada – se insurgir contra essa prática fiscal notável pela capacidade de qualificar seus instrumentos e mecanismos “de guerra”. Hoje a *lei* tem prostrado muito mais vítimas do que a espada foi capaz antanho de decepar a golpes nas mãos de governos sanguinários que, no manejo invejável desse “instrumento”, saqueavam os povos em busca sem limites de recursos para seus cofres.

A atividade arrecadatória, independente de seu tempo e regime, *nunca se desprende da perene investida contra a liberdade e a propriedade do povo*, preferindo continuamente incursionar além da já elasticida linha demarcatória de atuação conferida, como bem adverte memorável lição colacionada por Roque Antonio Carraza⁹ *in verbis*:

“Só conheço duas espécies de governos: os bons e os maus. Os bons que estão ainda por fazer; os maus, em que toda a arte consiste, por diferentes meios, em passar o dinheiro da parte governada à bolsa da parte governante. Aquilo que os governos antigos arrebataavam pela guerra, nossos modernos obtêm com mais segurança pelo fiscalismo. É apenas a diferença desses meios que constitui sua variedade. Creio, no entanto, na possibilidade de um bom governo em que, respeitadas a liberdade e a propriedade do povo, ver-se-ia resultar o interesse geral, em contraposição ao interesse particular.

Claude-Adrien Helvétius,
Carta a Montesquieu (1748).”

Seriam inesgotáveis os exemplos da causticante prática fiscal que permeia o curso da História e seus reflexos nos dias atuais, como induz a amostragem *retro*, realçando no território brasileiro a Inconfidência Mineira como a mais célebre e importante revolta do País nesse plano que, para incredulidade – não surpresa –, embora legitimada e mera consequência da violência praticada pelo Estado, por este mesmo Estado foi dizimada com violência redobrada, ornamentada por requintes de crueldade próprios de um Estado que desconhece seus limites, assim como um mínimo de respeito à sociedade que o mantém e, como se não bastasse, no que se considera singular e extremada gravidade: ali se impôs e agiu, sem oposição capaz de obstar a covardia que o impelia, curiosamente com amparo na *legalidade então vigente*. São precedentes como esses que jamais podem ser legados ao ostracismo.

⁹ *Curso de direito constitucional tributário*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 6.

Hoje a realidade é teoricamente outra e alguns aspectos da prática fiscal ostensivamente repulsivos foram até banidos, mas por detrás de seus contornos mais sóbrios e rótulos de pretensa legitimidade se ocultam ainda muitos caracteres herdados de um passado que insiste em resistir, dissimulado agora sob pseudomodernidade.

Por essa razão, e, principalmente, ao primar pela crescente criminalização de condutas de forma incontida, aleatória e indiscriminada na esfera tributária, a atuação fiscal perpetrada pelo Estado se traduz numa faceta dessa realidade, ao mesmo tempo em que, freqüentemente, volve ao passado para dele se abeberar e, intimidatoriamente, advertir para o que um governo totalitário é capaz de fazer, simplesmente para retirar do povo a receita que arbitraria – e não raras vezes unilateralmente – alvoroça conveniente para sustentar as vicissitudes do poder.

Se o Sistema Tributário Nacional, enquanto fonte disciplinadora normativa por excelência da prática fiscal jungida à *legalidade*, no ápice de sua supremacia, não tem demonstrado hábil e suficiente garantia aos contribuintes contra os excessos, mas sim permitido e ampliado a insegurança e desigualdades, a existência desses fatores e pontos de instabilidade resulta incontroversa.

1.1.3 O *Direito-Sistema* e o Estado Democrático de Direito

Nesse sentido, ainda velando pelo respeito incondicional ao *sistema* vertido na e a partir da Constituição Federal vigente em todas as iniciativas e práticas fiscais, relega-se desde já qualquer outra possibilidade, sob pena do desprezo ao próprio *Estado Democrático de Direito* se instaurar e, sobretudo, ao próprio Direito. Essa concepção é perfilhada, em absoluta sintonia com a realidade em exame, nos ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁰ quando preleciona:

“Onde quer que exista uma estrutura de poder, democrática ou autocrática, primitiva ou sofisticada, o Direito é utilizado para organizar a sociedade subjacente e determinar os comportamentos desejáveis.

Os valores dos que empolgam o poder político são utilizados para justificar as normas organizatórias e comportamentais do sistema jurídico, com ou sem o consentimento da sociedade.

¹⁰ *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 3.

(...)

Braço normativo do poder político, o Direito-Sistema, entretanto, não é impermeável às reivindicações da justiça e da igualdade que se formam à sua volta e deixa-se penetrar, ao longo do devir histórico, por estes ideais. Neste sentido, costumava dizer que o Direito é a estrada, não sem barreiras, por onde transitam os anseios e as determinações da justiça e da igualdade.

Sua importância histórica é inelutável.”

A ação fiscal cultivada nos últimos anos tem feito da figura soberba do Estado verdadeira tirania, com o Direito sendo posto na condição de coadjuvante e, ainda, no que lhe remanesce, subjacente aos interesses do Estado. Essa transgressão da lógica racional realça maior preocupação quando o Estado legisla em benefício próprio, numa mescla de unilateralidade, desigualdade e negação da própria concepção de Direito que, inobstante não seja – como deveria – sinônimo de justiça, também não se coaduna com a falta de um mínimo de legitimidade ou o desprezo aos valores soberanos de uma sociedade elevados à estatura constitucional.

Essa reflexão crítica da ação fiscal tomada como bússola na tentativa de desvendar seus componentes mais ocultos e desmistificá-la ao apresentar-se escudada sob aparente, vulnerável e discutível legitimidade baseada na *legalidade* dá ensejo a um exame de maior profundidade quando, surpreendentemente, é a própria parte interessada que legisla sobre seus interesses e, o que é mais grave, normatizando desigualdades – e nesse aspecto motivará inclusive questionamento do conteúdo material das leis editadas –, criando obrigações patrimoniais excessivas e impondo sanções severas a quem ousar descumpri-las.

Esse é o Sistema Tributário Nacional vigente, cuja apreciação científica ora proposta, em síntese, repele com rigor, como válida e aceitável, qualquer prática fiscal que se apóie – como tem sido a regra – em mera *previsão legal* ou *infralegal órfã do sistema* ao qual pertence e deve submeter-se em *conditio sine qua non*, como pressuposto de validade.

Sacha Calmon Navarro Coêlho¹¹ adverte para a força e o perigo que o Direito manipulado por governos arbitrários é capaz de representar enquanto poderoso instrumento

¹¹ Idem, p. 6-7. “O Direito enquanto *ordem positiva* reflete, tem refletido, o que lhe vai pela base. Ele é a prova acabada da nossa imperfeição. Instrumento de disciplinação das coletividades, através da *planificação* prévia dos comportamentos desejáveis, tanto tem servido a Agostinho e a sua *Civitas Dei* quanto a Hitler e o seu *Reich* de mil anos com igual eficácia.

Este seu caráter instrumental – técnica aperfeiçoada que é de obtenção de comportamentos – tem levado os *juristas*, com desespero, a gritar que o *Direito* preexiste ao *Estado*, sua fonte, e que existe à margem e até mesmo contra a *lei*, seu veículo. E, por isso, ‘nem tudo que é legal justo é’. Por certo, tiranias e injustiças do

coercitivo hábil à imposição planejada de condutas, venerado e apropriado por tiranos para servir ao Estado, quando, sentindo-se os “donos do poder”, encontram na positivação das normas veículo fértil para barbáries que somente um escudo dessa magnitude e trânsito facilitado poderia oferecer.

No tempo em que as atenções se voltam para a prática fiscal, as observações *retro* deixam o terreno da mera especulação para lampejarem como diagnóstico de uma realidade não tão distante como poderia parecer, *a priori*, aos mais desavisados. O *Direito-Sistema* parece ter sido tomado de assalto pelos “donos do poder” para uso exclusivo e, ainda, na qualidade de “braço-de-ferro” do Estado, como guardião imponente da força e do abuso. Seus adereços e alegorias apropriadas para momentos de comemorações festivas são ostensivas e conhecidas: “estou amparado em lei, eu sou a *lei*”.

É a *legalidade* colhida nesse ambiente e condições que sustenta a atual prática fiscal levada a efeito no cotidiano com raras exceções que efetivamente encontram amparo na Constituição Federal, essas em absoluta simetria com os direitos e garantias individuais ali incontornáveis e inalienáveis asseguradas aos contribuintes.

Como a *legalidade* usual do Fisco não se mostra compatível com o *sistema constitucional* em sua acepção mais estrita, sendo causa contumaz de desmandos, conflitos e insegurança, a injustiça sobressai com uma intensidade cada vez mais densa, minando a paz, a tranqüilidade e os mais íntimos sentimentos de nacionalidade, de modo que a própria noção de *Estado Democrático de Direito* vai ganhando palidez em detrimento do disposto no artigo 1º, *caput*, da Carta Magna, e os contribuintes, por sua vez, sendo massacrados impiedosamente como se fossem chamados todos os dias apenas para pagar tributos e não como partícipes de uma sociedade mais justa e igualitária que, com certeza, estão ajudando a construir.

Porém não basta apenas visualizar esse contexto decepcionante para que soluções se apresentem. É imprescindível construir alternativas e persegui-las, notadamente pelos

pretérito e do presente, a leste e a oeste, sustentam este grito. O Direito jamais foi sinônimo de justiça. A lei tem sido aqui e alhures, agora como antanho, mais um instrumento de reprimenda do que de libertação. As ‘ordens positivas’ são feitas pelos ‘donos do poder’, pouco importando a ideologia que professem. Tem sido necessário, pois, gritar a existência de um Direito natural, anterior e acima do Estado. Só que este Direito não é reconhecido pelos tribunais, não regula o dia a dia dos homens, nem jamais estancou a opressão e o arbítrio. É e tem sido sempre, literalmente, um grito de revolta destituído de positividade. Quando muito, serve de *padrão* para dizer como o ‘*Direito-que-é*’ *deveria ser*. Temos a convicção de que a *justiça* é algo que se coloca para lá das ‘legalidades vigentes’”

interessados. É um trabalho árduo, permeado de adversidades, mas deve necessariamente iniciar-se pelos contribuintes e, em especial, pela construção crítico-reflexiva dos juristas a quem não é dada omissão, já que eventuais transformações que o *Direito posto* de hoje está a exigir no âmbito tributário – e a História tem nos mostrado essa realidade – não têm vindo de quem aplica a lei (imagine-se de quem a formula e edita em causa própria) como bem focaliza o jurista mineiro¹² *in verbis*:

“Contudo, não será crendo ou filosofando que acrescentaremos gramos de justiça ao dia a dia das gentes. Esta só virá em função da luta dos próprios interessados. Em suma, a justiça não vem nunca de quem aplica a lei, mas de quem a sofre. A solução está fora do *Direito*, por isso que está na história, na *praxis*. Quanto mais se lute para que mais livre, igualitária e digna seja a ‘base da sociedade’ – lá onde os homens produzem para viver – mais justa ela será, e mais justo será o *Direito*.

(...)

O Direito é mais prático. A sanção dá-se aqui, agora. Tira-se a vida, a liberdade, os direitos, o dinheiro dos infratores que desobedeceram as suas prescrições. O Direito tampouco se preocupa com os dramas de consciência. As intenções-em-si são irrelevantes, pois o que lhe interessa, verdadeiramente, são as *condutas humanas*, as prescritas e as proibidas. O Direito descreve condutas e prescreve os efeitos que delas podem advir. Faz isso o tempo todo, em todos os tempos.”

Seja em sede de exercício do poder tributário ou não, o certo é que cada governo exerce um grau de interferência em maior ou menor dimensão na sociedade, conforme seus variados propósitos, porém sempre escudado em uma determinada ordem jurídica. Essa simbiose entre Estado e Direito, com aquele detendo competência legislativa, é que exige uma maior atenção, exatamente por aí, no entrelaçamento que Estado e Direito congregam, se abrir uma senda para o arbítrio veiculado na produção normativa, como adverte Sacha Calmon Navarro Coêlho¹³:

“Veja-se a história. Alguém já viu sociedade ou governo, certo ou errado, totalitário ou democrático, sem ordem jurídica? O *Direito-Sistema* serve a todos os senhores e a todos os propósitos.

Por outro lado, não resta dúvida de que a *liberdade* do homem, a ‘liberdade metafísica’ a que se refere Cossio, impulsiona as condutas, só que o Direito as classifica e lhes atribui as devidas conseqüências, segundo os padrões de cada época e de cada Estado, de acordo com os valores ou desvalores predominantes. O que não varia é a *técnica jurídica* e a fundamental diferença entre *leis, normas e proposições jurídicas* a respeito das normas.”

¹² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *idem*, p. 7 e 9, respectivamente.

¹³ *Op. cit.*, p. 13.

Salientando estar a prática fiscal desde a *legalidade* que a sustenta e, especialmente nesta, indissociável e subordinada em todos os seus aspectos ao *sistema constitucional tributário*, sem permitir distorções de qualquer espécie, por quem quer que seja, sob pena de atentar contra o *Estado Democrático de Direito* e expor-se à invalidade, por vício de inconstitucionalidade, ou mesmo ilegalidade, se reduz o objeto em estudo de forma mais específica doravante ao *sistema constitucional tributário* pátrio.

1.1.4 Um conceito mínimo de *sistema* face a sua relevância

Diversas são as definições de *sistema*. Para José Cretella Júnior¹⁴ significa:

“O *sistema* é sempre uma reunião ou aglutinação de dados ligados de maneira a estabelecer uma doutrina. Trata-se da combinação de partes que se coordenam e se subordinam, convergindo para um resultado, ou concorrendo para unificar um conjunto.

(...)

Sistema é a combinação de elementos articulados para a consecução de determinado fim.

Paralela à idéia de *sistema* está a noção de *ordem*, harmonia, organização. No *sistema*, as peças não se encontram soltas, mas coordenadas ou subordinadas; ou coordenadas e subordinadas, dispondo-se conforme índices e critérios comuns. O contrário da disposição sistemática é a disposição assistemática.

(...)

Sistema jurídico ou *sistema de direito* é um bloco unitário de normas com características comuns.

O sistema jurídico resulta de fatores dominantes num dado momento da história dos povos: fatores ambientais, étnicos, econômicos, religiosos, políticos, sociais ou filosóficos.”

Explicitada a noção de *sistema*¹⁵ e suas implicações, importa verificar como a prática fiscal não pode jamais se afastar das próprias concepções que o *Sistema Tributário Nacional*

¹⁴ *Curso de direito tributário constitucional*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1999, p. 9-11.

¹⁵ Outras incontáveis e relevantes definições de sistema podem ser encontradas na lição de SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *Sistema constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 22-23, ao catalogá-las segundo o entendimento de diversos juristas, dentre as quais algumas ora reprisadas.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 173, assim se manifesta: “... falamos de sistema onde se encontram *elementos* e *relações* e uma forma dentro de cujo âmbito, elementos e relações se verifiquem. O conceito formal de todo (no sentido husserliano) corresponde ao sistema. Sistema implica ordem, isto é, ordenação das partes constituintes, relações entre as partes ou elementos.”

lhe compele, sob pena de imediatamente transpor o nem sempre nítido limite da legalidade (ao qual deve cega e incondicional obediência) para ingressar no terreno da velada ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Essa advertência poderia demonstrar-se, a princípio, absolutamente desnecessária. Todavia a realidade cotidiana, seja nas repartições fazendárias, seja quando os resultados da ação fiscal se transferem para sua derradeira ultimação na esfera judicial visando a atingir a concretude advinda do recebimento do crédito tributário, tem evidenciado que esse sinuoso trajeto vem se prestando à mais ampla desconsideração do que seja *sistema* e, nessa sutil postura, tem o Fisco malhado a *legalidade* a seu bel talante com nefastas, extensas e surpreendentes lesões à ordem jurídica constituída e, em particular, aos contribuintes.

Isso ocorre, dentre outras causas, nas entrelinhas das interpretações que o *sistema* unilateralmente sofre pelo Fisco, de forma atécnica e proposital, notadamente em virtude do apego desmedido, equivocado e isolado a meros textos legais (ou apenas a alguns dispositivos desses) que atentam contra a ordem constitucional, ou ainda ostentam normas manifestamente ilegais, nem permitem uma aplicação meramente fragmentária e ilhada.

Diante dessas constatações, e como não subsistem válidos princípios ou normas isoladamente, por se inserirem no *sistema* que integram nem admitirem pelo intérprete – muito menos pela autoridade fazendária – consideração de umas com mero desprezo e desconhecimento de outras, por guardarem harmonia e unidade, além de provocarem conexos e recíprocos significados e sentidos, se realça, desde já, a necessidade de que sejam observados pela Administração Tributária, em todos os seus atos – administrativos vinculados

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 30, ministra que “sistema, pois, é a reunião ordenada de várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras.”

Para DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 5, “sistema significa *nexo*, uma reunião de coisas ou conjunto de elementos, e *método*, um instrumento de análise. É o aparelho teórico mediante o qual se pode estudar a realidade. É, por outras palavras, o modo de ordenar, logicamente, a realidade, que, por sua vez, não é sistemática. Assim sendo, o direito não é um sistema jurídico, mas uma realidade que pode ser concebida de forma sistemática pela ciência do direito.”

Portanto, para a referida jurista, tecnicamente o direito não é um sistema, pois as suas normas não estão agrupadas em um todo ordenado, não possuindo unidade de sentido. Só após uma atividade instauradora, realizada pelo cientista do direito, que congrega os elementos do direito (repertório), estabelecendo as relações entre eles (estrutura), é que se pode começar a falar em sistema.

Finalizando, se colhe a lição de CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 8, ao ensinar: “Se pudermos reunir todos os textos do direito positivo em vigor no Brasil, desde a Constituição Federal até os mais singelos atos infralegais, teremos diante de nós um conjunto integrado por elementos que se interrelacionam, formando um sistema. As unidades desse sistema são as normas jurídicas que se despregam dos textos e se interligam mediante vínculos horizontais (relações de coordenação) e liames verticais (relações de subordinação-hierarquia).”

– os regramentos que o Sistema Tributário Nacional lega e que, na abordagem judiciosa e minudente de José Artur Lima Gonçalves¹⁶, assim direcionam a atividade fiscal:

“Toda e qualquer norma legal deve ser interpretada e aplicada em harmonia com o sistema como um *todo*, subordinando seu alcance e eficácia aos princípios maiores desse próprio sistema.

Princípios e regras, organizados de forma sistemática, não brigam entre si. Um não exclui o outro. Pelo contrário, devem ser interpretados conjunta e harmonicamente.

Daí não ser possível considerar-se um comando legal isolado do contexto sistemático dos demais comandos legais correlatos e, especialmente, dos princípios que informam a matéria; e tudo considerado de forma harmônica, orgânica, organizada, hierarquizada e vocacionada à coerência – enfim, tudo considerado de forma sistemática. O raciocínio sistêmico afasta o caos, a parcialidade e o arbítrio.”

Nessa dicção, a importância do respeito à definição de *sistema* pelas normas tributárias, em toda a atividade fiscal, exsurge como requisito de sua própria validade.

1.1.5 Concepção de *sistema* e sua influência na legalidade

O Sistema Tributário Nacional, como não poderia deixar de ser, se apresenta fiel ao próprio conceito científico de *sistema*, a inadmitir que o legislador ordinário ou o próprio Poder Executivo atentem apenas para o atendimento insuficiente e precário do pressuposto da edição de lei ou disposição infralegal quando oferecem o suporte normativo ao Fisco e suas atividades e, nessa conduta repreensível, não raras vezes, descambem para a velada ilegalidade. Muito menos se permite que aludidos protagonistas creditem, como invariavelmente fazem, nessa isolada “preocupação” de simplesmente editar atos normativos desgarrados do *sistema*, um *status* (legalidade) que ela não consagra.

Um *sistema* haverá de ser sempre tratado e interpretado como tal, sob pena de caos, traduzido em um “amontoado de leis” incompreensíveis e causa funesta de inúmeras e desastrosas conseqüências, se implantar em uma progressão incontrolável, justamente como vem ocorrendo hoje no Brasil, no que diz respeito à legislação tributária.

¹⁶ *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 44-45.

Diante da obstinação fiscal em ir de encontro a essa imponente e decisiva premissa (respeito ao significado de *sistema*), se colhem através de Iso Chaitz Scherkerkewitz¹⁷ sólidos fundamentos que se contrapõem a citado proceder, impedindo sempre que um dado *sistema*, mormente o tributário, seja simplesmente desconsiderado juntamente com sua unicidade frente à ordem jurídica constituída, como ora se demonstra:

“O Direito Tributário brasileiro (aliás, o Direito em geral) não pode ser visto apenas como um conjunto (um amontoado) de leis. Essa é uma visão por demais simplista e que não explica, nunca, o fenômeno jurídico de conformação da vida pela norma, uma vez que os fenômenos da vida são variáveis e diferentes enquanto a norma permanece inalterada, além de, em muitos casos, possuir formulação inadequada e estar em contradição com outras normas.”

A correta interpretação do Sistema Tributário Nacional, sua dinâmica e operacionalidade prática levada a efeito pelo Fisco nas ações de sua competência, desde a edição das disposições legais que disciplinam essa atividade, assim como na aplicação daquelas nos casos concretos, também envolve sempre, como pressuposto de correção e validade, a incontornável consideração das noções de *sistema* e, por isso mesmo, uma *interpretação sistemática*, e não, como faz o Fisco para fugir dos efeitos da referida modalidade de interpretação, a simplista, solitária e distorcida aplicação das regras legais – muitas vezes já previamente inaplicáveis a qualquer caso por contrárias ao *sistema* – que melhor atendem seus parciais interesses, como se essa censurável e ilegal conduta, e que tem, infelizmente, passado despercebida ou indiferente ao crivo do Judiciário, lhe conferisse o rígido requisito da *legalidade*.

Para essa anomalia de propósito seguida rotineiramente pelo Fisco, a interpretação *sistemática* do ordenamento jurídico brasileiro, a partir da Carta Política, em cada caso e em todas as atividades fazendárias, além da permanente verificação quanto à efetiva aplicação e validade dos textos legais que lhe servem de âncora, com certeza reduziria em muito seus excessos, evitaria a caótica situação instaurada e serviria para que a ordem jurídica não fosse tão desrespeitada. Atualmente o Fisco faz dos preceitos e institutos *isolados* um potente mecanismo arbitrário (na aplicação e exegese) indiferente à noção de *sistema* e dos valores jurídicos que o informam.

¹⁷ *Sistema constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 19.

A base de um ordenamento jurídico sólido, como conjectura do respeito ao princípio nuclear da segurança jurídica e, por conseqüência, da própria preservação do *Estado Democrático de Direito* sufragado na Carta Magna vigente, é simplesmente vilipendiada pelo poder tributante e sua atuação prática, tanto na desvairada produção legislativa e normativa destinada a regular a instituição, fiscalização e arrecadação de tributos, como nos mecanismos e formas de ação empreendidas no sentido de dilacerar os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes – e seus respectivos aviltados patrimônios – subsumidos e reduzidos à condição de servos destinatários, como se essa relação desregrada pudesse conviver em harmonia, sob puro domínio do mais forte.

Tal contexto, de patético menosprezo ao *princípio da segurança jurídica* e demais princípios constitucionais que configuram o Sistema Tributário Nacional e sua intelecção como componentes do todo unitário que forma o ordenamento positivo, é um escárnio ao Direito e um atentado ao ordenamento jurídico, como bem salienta, moderadamente, Roque Antonio Carazza¹⁸:

“Realmente, mesmo sem detenças maiores, nota-se que o Direito, longe de ser um mero conglomerado de normas, é um conjunto bem estruturado de disposições que, interligando-se por coordenação e subordinação, ocupam, cada qual, um lugar próprio no ordenamento jurídico (Ferrara). É precisamente sob este imenso arcabouço, onde sobrelevam os princípios, que as normas jurídicas devem ser consideradas.

Evidentemente, os princípios são encontráveis em todos os escalões da ‘pirâmide jurídica’. De fato, há princípios *constitucionais*, *legais* e até *infralegais*. Dentre eles, os constitucionais, sem dúvida alguma, são os mais importantes, já que sobreparam aos outros princípios e regras (inclusive às contidas na Lei Máxima).

(...)

Não é por outras razões que, na análise de qualquer problema jurídico – por mais trivial que seja (ou que pareça ser) –, o cultor do Direito deve, antes de mais nada, alçar-se ao altiplano dos princípios constitucionais, a fim de verificar em que sentido eles apontam. Nenhuma interpretação poderá ser havida por boa (e, portanto, por jurídica) se, direta ou indiretamente, vier a afrontar um princípio jurídico-constitucional.”

Há algumas décadas, porém como se fosse hoje, já alertava para a balbúrdia reinante nessa faceta do Estado o tributarista gaúcho Alfredo Augusto Becker em sua obra mais expressiva¹⁹. Visualizava, naquela ocasião, com ímpar acuidade, esse fenômeno até hoje não

¹⁸ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 32-33.

¹⁹ *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 5-6.

suficientemente dissecado no Brasil, atento ao pensamento científico predominante a respeito na Itália e Espanha alguns anos atrás, assim o externando:

“Por isto não é estranhável que, ainda no recente ano de 1959, Lello Gangemi, Professor Catedrático da Universidade de Nápoles, analisando o sistema tributário italiano, escolheu para seu trabalho um título que diz tudo: *Manicômio Tributário Italiano*. O estudo do sistema tributário italiano atual deu a Lello Gangemi a seguinte visão: ‘a infelicíssima situação do nosso ordenamento tributário: um caos de leis contraditórias e em antítese aos mais elementares princípios de racionalidade, justiça e socialidade’.

Em outubro de 1961, Jaime Garcia Añoveros, Professor Catedrático da Faculdade de Direito da Universidade de Sevilla, também demonstra que a presente situação jurídico-tributária é de confusão total e orgia. A segurança jurídica perdeu-se dentro da *maraña* legislativa e, hoje um impulso fanático caracteriza a proliferação das leis tributárias, nunca se sabendo ‘asta qué punto se trata de buena fé o de fariseísmo’.

No Brasil, como em qualquer outro país, ocorre o mesmo fenômeno patológico-tributário. E mais testemunhas são desnecessárias, porque todos os juristas que vivem a época atual – se refletirem sem orgulho e preconceito – dar-se-ão conta que circulam nos corredores dum manicômio jurídico tributário.”

Portanto é nesse *manicômio jurídico-tributário*, intragável e de uma complexidade singular, que se pretende lograr um diagnóstico da prática fiscal vertida em pretensa *legalidade*. E essa incursão no terreno árido e agressivo a quem nele pretende e precisa sobreviver – o contribuinte – tem como passagem obrigatória um esclarecimento e desmistificação do atual Sistema Tributário Nacional.

1.1.6 Do sistema tributário vigente

Na Constituição Federal vigente, o fenômeno impositivo sofreu extensa disciplina normativa, ainda hoje sendo alvo de acirrados questionamentos.

O atual *Sistema Tributário Nacional* passou a vigorar a partir de primeiro de março de 1989, substituindo a partir de então o sistema imposto pela Emenda Constitucional nº 18/65, mantido pela Constituição de 1967, com a nova redação dada pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969.

Essa digressão à transição operada é bem examinada por José Cretella Júnior²⁰ ao ensinar:

“O *sistema tributário brasileiro* sempre existiu, repontando aqui e ali, esparsamente, em dispositivos constitucionais dispersos e desarticulados, adquirindo, porém, a *categoria de sistema*, estrutura ou *arcabouço articulado*, somente a partir da referida EC nº 18, de 1º de dezembro de 1965, reformulado de maneira radical, informado por modernos conceitos e apresentando institutos adequados à nova política tributária, que o mundo desenvolvido já adotara. Alguns meses mais tarde, o Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, votada como lei ordinária, com fundamento na Constituição de 1946, art. 5º, inciso XV, *b*, explicitou, regulamentando, os parâmetros fixados pela EC nº 18/65. Embora votado como *lei ordinária*, passou o Código Tributário Nacional, por absurdo e injurídico ‘tácito consenso dos especialistas’, à categoria de *lei complementar*, que, aliás, só poderia ser, como depois preceituaram expressas regras jurídicas da Constituição de 1967, art. 19, § 1º e EC nº 1, de 1969, art. 18, § 1º.”

1.1.6.1 Sua desfiguração

A freqüente edição de imposições tributárias pelas entidades com competências definidas na Constituição Federal em vigor, veiculadas por instrumentos normativos de duvidosa constitucionalidade, inclusive através de Medidas Provisórias, tem levado os contribuintes a uma insegurança jurídica no cumprimento dessas exigências, inclusive com uma avalanche de medidas administrativas e, em destaque, judiciais, objetivando a discussão das exações impostas à margem da lei, em vias estreitas, com pronunciamentos reiterados de nossos pretórios nesse sentido.

O contribuinte, diante dessa *legalidade* discutível em muitos aspectos, se insere numa órbita de inquietante e grave indefinição já que, se cumprir as imposições tributárias duvidosas e a inexigibilidade dessas for mais tarde sedimentada, terá a seu dispor, não raras vezes, apenas um longo e tormentoso procedimento judicial para reaver os valores despendidos indevidamente, com transtornos e prejuízos de toda ordem.

Sob prisma diverso, a *legalidade tributária* vem refletindo uma prática fiscal perversamente desigual entre as partes envolvidas – Fisco x contribuinte – nas relações jurídicas que as vincula. Aquela se revela, de forma mais grave e ostensiva, principalmente na

²⁰ Op. cit., p. 8.

ampliação do alcance dos preceitos legais, quando de sua aplicação, pelo ente arrecadador, com a criação de diversas *obrigações acessórias*, que se constituem, muitas vezes, na negação da própria essência do *princípio da legalidade*, ou, ainda, tornam ilegal ou impossível de cumprimento a exigência instrumental e artificialmente acrescida, seja em ato único ou múltiplos e complexos. Essa desigualdade na condução da relação obrigacional, com o poder tributante albergado em uma superioridade além do razoável, vem traduzindo uma disparidade que ultrapassa em muito aquela que a *legalidade tributária*, por razões evidentes, já preserva, em nome do interesse público.

A referida desigualdade se manifesta não apenas na esfera administrativa mas também, como acenado, na forma da normatização adotada pelo *Sistema Tributário Nacional*, no conteúdo desses preceitos legais, e, ainda, na discussão das relações tributárias nas esferas administrativa e judicial, com óbices de toda natureza a tolherem ou desigualarem os direitos do cidadão, quando em litígio com o Estado. São essas distorções que se pretende analisar no intuito de apresentar parâmetros mais isonômicos na solvência das relações em pauta.

Com o advento da Constituição Federal em vigor, o *Sistema Tributário Nacional* – assim ali denominado – revelou profundo e minucioso tratamento da matéria que lhe afeta. Transcorrido pouco mais de uma década, quando a tendência lógica seria sua sedimentação, dada a absorção esperada pela ação do tempo em seu permanente regramento das relações jurídico-tributárias, contraditoriamente a realidade apresenta aspectos opostos, frutificados em férreos e intermináveis conflitos entre as partes envolvidas, além de insatisfações de toda ordem. Tanto é verdade que a reforma tributária atualmente desenhada no Congresso Nacional prima por alterações de envergadura, praticamente resultando, ao menos sob o ângulo teórico, na apresentação de um novo modelo.

Esse contexto motiva um exame mais detido da *prática fiscal* à luz dos comandos que a disciplinam, principiando-se pela Carta Magna, núcleo da questão proposta para discussão, dada a supremacia que aquela exerce sobre qualquer regramento em determinado ordenamento jurídico.

O poder tributante tem se notabilizado ao longo dos últimos anos não apenas pela importância da atividade financeira do Estado, mas especialmente por excessos, ilegalidades e arbitrariedades, em menoscabo velado à ordem jurídica constituída, investida atentatória contra os direitos e garantias individuais, além de extraordinária, contínua e desordenada

produção legislativa, fonte de desigualdades e que fere, a todo instante, o *Estado Democrático de Direito*, bem como se converte em gênese inesgotável de discórdia, com a insegurança jurídica sendo a tônica.

A ação fiscal que deveria zelar pelos ditames do Texto Constitucional aos quais deve absoluta e irrestrita obediência, não apenas os ignora solene e constantemente, como tem buscado, mediante iniciativas subjacentes, contornar os lindes rígidos a ela impostos, em impressionante sede arrecadatória, enquanto a capacidade contributiva da sociedade se exaure, nem esta suporta mais tanto abuso e tratamento desigual, em todos os seus aspectos, inobstante a Carta Magna nem autorize tais desajustes e contrastes.

A rigidez da Carta Política visa justamente preservar a estabilidade das relações jurídicas e, no caso da tributação, onde absolutamente nenhuma iniciativa é tolerada à margem do Sistema Tributário Nacional vertido no seio da Constituição Federal, muito mais razão existe para que essa severidade seja sem desvios inflexivelmente adotada pelo poder tributante, em sua ação fiscal. Não se trata apenas de respeito às competências governamentais no Texto Maior definidas exhaustivamente, mas com certeza a única forma de se garantir, nas normas produzidas no âmbito da tributação, a indispensável validade. Nesse sentido, a lição de José Afonso da Silva²¹ é esclarecedora ao sintetizar:

“Nossa Constituição é rígida. Em conseqüência, é a lei fundamental e suprema do Estado brasileiro. Toda autoridade só nela encontra fundamento e só ele confere poderes e competências governamentais. Nem o governo federal, nem os governos dos Estados, nem os dos Municípios ou do Distrito Federal são soberanos, porque todos são limitados, expressa ou implicitamente, pelas normas positivas daquela lei fundamental. Exercem suas atribuições nos termos nela estabelecidos.

Por outro lado, todas as normas que integram a ordenação jurídica nacional só serão válidas se conformarem com as normas da Constituição Federal.”

Além do irrestrito respeito à Constituição Federal, o fenômeno da tributação recebeu por parte daquela rigoroso e detalhado disciplinamento, o que torna qualquer iniciativa fiscal subordinada de forma incondicional, já em seu nascedouro, a esses balizamentos previamente traçados pelo Direito Constitucional positivo, dotado no plano em exame de diretrizes plenas e incontornáveis. Nesse sentido, além dos princípios e normas constitucionais esparsas,

²¹ *Curso de direito constitucional positivo*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 49-50.

dedicou o legislador constituinte um capítulo próprio a disciplinar a imposição tributária no Texto Maior sob a denominação *Sistema Tributário Nacional*.

Para o exame da prática fiscal à luz da legalidade, o que implica se debruçar sempre sobre texto e contexto, o estabelecimento das ligações daí decorrentes e seus consectários é imperativo, sob pena de comprometer-se a cientificidade deste estudo, como bem alerta Paulo de Barros Carvalho²² em suas *palavras introdutórias*, justamente ao principiar obra de sua autoria recentemente reeditada.

Fincada essa premissa metodológica, se estabelece entre a prática fiscal fundada na legalidade o elo que a prende à irrestrita obediência ao *sistema constitucional tributário*, proposição que permitirá se avaliar e compreender se a mesma, ali enclausurada perenemente, tem se mantido ou não de acordo com os comandos inflexíveis que o sistema lhe impõe.

Como a prática fiscal tem se preocupado simplesmente em apoiar-se na edição de leis ou de normas infralegais para nestas encontrar seu fundamento de ação e validade, malgrada a concepção de *sistema* e ditames constitucionais comprometidos pela relegação a segundo plano ou inteira desconsideração, se faz necessário destacar a erronia dessa forma aviltante de atuação que fere de morte os mais elementares postulados de nosso ordenamento jurídico nesse particular, como bem explicita Lúdio Camargo Fabretti²³, privilegiando a Constituição como fonte primária nuclear diretiva das ações fiscais, *in verbis*:

“A Constituição é a lei básica, fundamental do Estado de Direito. Ela o constitui e o estrutura. Define poderes e competências. Traça as diretrizes políticas, sociais e econômicas por ele adotadas. Cria as normas jurídicas que vão organizar e sistematizar o comportamento social, de tal sorte que o encaminhe para a consecução dos fins a que se propõe.

No que concerne a nosso estudo, podemos destacar na Constituição Federal: os princípios e as normas definidoras e sistematizadoras.

Princípios são as diretrizes fundamentais do Estado de Direito e sobrepõem-se a todas as normas que a eles devem submeter-se.

(...)

Normas definidoras e sistematizadoras são as que tornam aplicável, segundo a lógica jurídica, um grupo de normas relativas a determinado tipo de atividade.”

²² *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 1. Na referida obra, o professor paulistano assevera: “Decididamente, a não identificação do elo que prende o enunciado científico ao sistema de que faz parte aparecerá como sério transtorno no desenvolvimento do discurso, truncando o fluxo do pensamento e retirando, com isso, a potencialidade que a linguagem há de ter para cumprir sua proposta cognoscente.”

²³ *Prática tributária da micro e pequena empresa*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 26.

1.1.6.2 Prática fiscal a partir da rigidez do sistema tributário

Delimitada anteriormente a ação fiscal pelos atributos do *Sistema Tributário Nacional*, cumpre focalizar a impossibilidade de se relegar a rigidez que o mesmo hospeda, visando a burlar seus efeitos, como insiste o Fisco diuturnamente. Citada austeridade vem ressaltada por Yoshiaki Ichihara²⁴ ao prelecionar: “Para a compreensão do sistema tributário constitucional, este princípio aparece como fundamental, pois a Constituição Federal de 1988, como marca registrada das Constituições brasileiras, esgota quase toda a matéria tributária e deixa pouco ou quase nada de liberdade ao legislador na instituição dos tributos.”

A rigidez constitucional, no que tange à atuação fiscal, é de tal magnitude que ao próprio legislador ordinário se apresentam delimitações incontornáveis, praticamente não lhe deixando qualquer liberdade diante do exaustivo tratamento dessa matéria já contido no Texto Maior. O menor afastamento que seja do sobredito modelo, que figura na qualidade de matriz, dificilmente evitará incidência em inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Diante do explicitado, não remanescem dúvidas quanto aos concretos e diretos reflexos que a desfiguração do Sistema Tributário Nacional pela prática fiscal que ali deveria, seguindo obediência inflexível, sorver seus fundamentos de validade, tem apresentado negativamente quando deixa de seguir o incontornável atributo da constitucionalidade ou da ilegalidade.

A citada rigidez do *sistema constitucional tributário* veda, em todos os sentidos, uma prática fiscal pretensamente investida sob o pálio da *legalidade*, porém na realidade afastada de suas concepções e fisionomia até aqui identificadas. Um perfunctório exame das normas constitucionais e princípios que formatam indigitado *sistema*, no que se prossegue doravante, vem ao encontro dessas considerações.

1.2 Normas Constitucionais Tributárias

1.2.1 Distinções e convergências entre normas e princípios

²⁴ *Princípio da legalidade tributária na constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1995, p. 68.

A investigação da prática fiscal à luz da *legalidade tributária* instiga, num primeiro e preparatório passo, ainda, que se observe o plexo de normas que integram o sistema jurídico tributário brasileiro, sob a sistematização perenizada por Hans Kelsen, representada por uma pirâmide jurídica tendo em seu ápice a Constituição e, a partir dela, extraindo-lhe fundamento de validade e, hierarquizadas, todos os demais princípios e normas de um dado sistema.

Estando a ação fiscal balizada pela legalidade, é salutar consciência, antes de uma incursão de maior profundidade, perscrutar as divergências doutrinárias sobre a existência ou não de distinções entre *normas* e *princípios* como adverte Edmar Oliveira Andrade Filho²⁵, ao mesmo tempo em que apresenta resposta consagrada na lição de J. J. Canotilho:

“Investindo contra a metodologia adotada pela doutrina tradicional, que fazia a distinção entre *normas* e *princípios*, J. J. Canotilho propõe a classificação de ambos em duas espécies de normas, que podem ser distinguidas uma das outras. Os princípios, assinala o consagrado jurista lusitano, possuem um grau de abstração relativamente elevado e por isso requerem medidas concretizadoras por parte do Poder Legislativo ou do Poder Judiciário. Uma característica marcante dos princípios é o seu caráter de fundamentalidade no sistema de fontes do direito o que lhes confere natureza normogénética, porquanto fornecem o fundamento de validade das regras.

(...)

Os direitos e garantias fundamentais fazem parte de um chamado *conteúdo inevitável* de uma Constituição, ou seja, não haverá ordem constitucional se esta não contiver esses direitos e garantias e os meios necessários a torná-los eficazes, funcionais e acessíveis. A função precípua desses direitos e garantias é a de atuar como limitadores da atuação estatal em suas relações com os administrados ao mesmo tempo em que estatuem diretrizes para comportamentos ativos do Poder Estatal competente.”

Noutro giro, sob ótica mais específica e assente, apontando as diferenças entre *regras* e *princípios*, se encontra a voz de Yoshiaki Ichihara²⁶ ao proclamar:

“Quando se fala em princípios, onde alguns doutrinadores relacionam com abundância, tomando simples regras como sendo princípios, é preciso tomar muito cuidado nesta classificação, uma vez que há uma diferença brutal entre uma regra e um princípio.

O princípio alberga uma diretriz ou um norte magnético, muito mais abrangente que uma simples regra.

²⁵ *Controle de constitucionalidade de leis e atos normativos*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 25 e 26, respectivamente.

²⁶ Op. cit., p. 69-70.

Exemplificando o que foi afirmado, YLVES JOSÉ DE MIRANDA GUIMARÃES coleciona como princípios constitucionais específicos, relativos ao sujeito ativo, o da imunidade das glebas rurais de área não excedente a vinte e cinco hectares e o da competência tributária privativa da União para a instituição de empréstimos compulsórios, dentre outros, que em nosso entender não passam de simples regras da Constituição.

Na realidade, os preceitos relacionados como princípios pelo ilustre tributarista, considerando a extensão e o alcance, não passam de meras regras constitucionais.

A eventual confusão entre simples regras constitucionais e os princípios constitucionais, estas (sic)²⁷ mais abrangentes e apontando uma diretriz, na interpretação da Constituição, poderá levar a conclusões errôneas.

Os princípios constitucionais, além de limitarem o poder de tributar, fornecem diretrizes do texto constitucional e visam uma correta compreensão e interpretação.”

Os díspares posicionamentos doutrinários se justificam, nesse quadrante do conhecimento, dado o rigor que se exige do cientista do Direito e, ainda, frente às confusões que a utilização equivocada desses conceitos invariavelmente provoca, não sendo demais primar pela cientificidade e observância de expressões adequadas para cada âmbito do saber, como bem alerta Paulo de Barros Carvalho²⁸.

Inobstante a vertente investigatória ora em curso seja fulcrada, neste tópico, preponderantemente, no que diz respeito às *normas constitucionais tributárias*, cumpre fazer o apontamento dessas distinções doutrinárias a respeito dos conceitos entre *normas e princípios*, além de *regras*, a fim de evitarem-se lacunas bem como incorreções interpretativas e conclusivas.

²⁷ Deve ser “estes” e não como ali consta, provavelmente em razão de erro de digitação.

²⁸ *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 1-2. Segundo citado autor, as preocupações levantadas se justificam pelas razões ora expendidas *in verbis*:

“1. DIREITO POSITIVO E CIÊNCIA DO DIREITO

Muita diferença existe entre a realidade do direito positivo e da Ciência do Direito. São dois mundos que não se confundem, apresentando peculiaridades tais que nos levam a uma consideração própria e exclusiva. São dois corpos de linguagem, dois discursos lingüísticos, cada qual portador de um tipo de organização lógica e de funções semânticas e pragmáticas diversas.

Os autores, de um modo geral, não se têm preocupado devidamente com as sensíveis e profundas dissemelhanças entre as duas regiões do conhecimento jurídico, o que explica, até certo ponto, a enorme confusão de conceitos e a dificuldade em definir qualquer um daqueles setores sem utilizar notações ou propriedades do outro. São comuns, nesse sentido, definições de ramos do Direito que começam por referências ao conjunto de regras jurídicas e terminam com alusões a princípios e composições que a Ciência desenvolveu a partir da análise do direito positivo.

Por isso, não é demais enfatizar que o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país. À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos de significação.”

Nesse sentido e, considerando ainda que o legislador nem a doutrina usualmente se atêm nessa particularidade, pontuando os textos legais ou científicos sobre essas concepções como meras *normas*, expressão essa igualmente seguida como *regra* ou *disposição*, se busca o ensinamento norteador de Ruy Samuel Espíndola²⁹ que, ao se deter exaustivamente no assunto, esclarece:

“Assim, na Ciência Jurídica, tem-se usado o termo *princípio* ora para designar a formulação dogmática de conceitos estruturados por sobre o direito positivo, ora para designar determinado tipo de normas jurídicas e ora para estabelecer os postulados teóricos, as proposições jurídicas construídas independentemente de uma ordem jurídica concreta ou de institutos de direito ou normas legais vigentes. Essa polissemia não é benéfica neste campo do saber, em que a confusão de conceitos e idéias pode levar à frustração da práxis jurídica ou à sonegação, por uma prática equívoca, de direitos ou de situações protegíveis pelo sistema jurídico posto.

(...)

Hoje, no pensamento jurídico contemporâneo, existe unanimidade em se reconhecer aos princípios jurídicos o *status* conceitual e positivo de norma de direito, de norma jurídica. Para esse núcleo de pensamento, os princípios têm positividade, vinculatividade, são normas, obrigam, têm eficácia positiva e negativa sobre comportamentos públicos ou privados bem como sobre a interpretação e a aplicação de outras normas, como as regras e outros princípios derivados de princípios de generalizações mais abstratas.

(...)

Reconhece-se, destarte, normatividade não só aos princípios que são, expressa e explicitamente, contemplados no âmago da ordem jurídica, mas também aos que, defluentes de seu sistema, são anunciados pela doutrina e descobertos no ato de aplicar o Direito.”

Simple e perfunctória imersão nessa complexa temática direcionada à definição de *norma jurídica* já é suficiente para aquilatar-se o acentuado dissenso que hospeda. Nem mesmo os posicionamentos *retro* esgotam a questão, já que a eles se somam outros, igualmente abalizados cientificamente, como é o caso da visão de Paulo de Barros Carvalho³⁰ ao definir *norma jurídica* como sendo “a significação que colhemos dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos. Vejo os símbolos lingüísticos marcados no papel, bem como ouço a mensagem sonora que me é dirigida pelo emissor da ordem. Esse ato de apreensão sensorial propicia outro, no qual associo idéias ou noções para formar um juízo, que se apresenta, finalmente, como proposição.”

²⁹ *Conceito de princípios constitucionais: elementos teóricos para uma formulação dogmática constitucionalmente adequada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 49 e 55, respectivamente.

³⁰ *Op. cit.*, p. 6.

De qualquer forma, vista a questão sob seus principais ângulos de exame, importa, sobremaneira, sufragar como critério metodológico ora seguido, independente de seus elementos de distanciamento ou aproximação, a prevalência dos princípios (investidos de conteúdo normativo) sobre as normas, estas enquanto significado extraído de preceitos ou dispositivos legais. Essa criteriosa opção permite, inclusive, a confirmação de que *princípios* também são *normas*.

Na circunferência constitucional, e mais precisamente no *sistema constitucional tributário*, no qual repousa a legalidade tributária como suporte de validade da prática fiscal, a ascendência e os efeitos – além dos princípios em primeiro plano – das *normas constitucionais* ali insculpidas são ora retomados como objeto cognoscente e, em seguida, os princípios dessa natureza enquanto fatores hábeis a confirmar ou infirmar aquelas.

Sob uma perspectiva unitária do ordenamento jurídico, jamais passível de relegação, como freqüente e arditosamente conduz o Fisco suas atividades, na tentativa de, nessa fragmentação astuciosa e na possível ausência de percepção atilada pelos atingidos, manter indene a validade de seus atos quando, verdadeiramente, esse atributo não congregam, é que a presente análise se desenrola.

1.2.2 Unidade e harmonia do sistema

Independente das dissensões antes traçadas, impera destacar como premissa metodológica inarredável um ponto de convergência comum: desde o nascedouro das regras normativas que norteiam seu agir e, ao depois, em sua dinâmica prática, a ação fiscal está sempre vinculada para que ostente validade à irrestrita e incondicional obediência às normas constitucionais – sejam elas definidas como princípios ou normas simplesmente – como bem realça Roque Antonio Carrazza³¹: “Nas Constituições rígidas, como a brasileira, as normas constitucionais legitimam toda a ordem jurídica. As leis, os atos administrativos, as sentenças valem, em última análise, enquanto desdobram mandamentos constitucionais.”

³¹ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 28.

O que não se pode ignorar, permanentemente, é a unidade e harmonia que qualquer *sistema* deve seguir, tendo essas características forte e decisiva influência na aferição da prática fiscal à luz da *legalidade*.

Além das *normas constitucionais tributárias*, toda a *legislação tributária*³² é importante no processo de verificação da validade da ação fiscal, sob pena desta, mesmo escudada em determinada disposição normativa isoladamente como é usual, buscar *fundamento de validade onde ele simplesmente não existe*, dada a incompatibilidade que essa norma, porventura, guarde com o *sistema* que a abriga.

Como relaciona Yoshiaki Ichihara³³, a *legislação tributária* compreende: “(a) as normas constitucionais; (b) as emendas à Constituição; (c) as leis complementares; (d) os tratados e convenções internacionais; (e) as resoluções do Senado; (f) as leis ordinárias; (g) as leis delegadas; (h) as medidas provisórias; (i) os decretos legislativos; (j) os decretos regulamentares ou não; e (l) as normas complementares.”

Como o *Sistema Tributário Nacional* alberga, ao mesmo tempo, tanto *normas* como *princípios*, não é demais mencionar os artigos da Constituição Federal vigente que, direta ou indiretamente, apresentam-se correlacionados com o referido *sistema tributário*, na esteira apresentada por Yoshiaki Ichihara³⁴:

“Assim, no Sistema Constitucional Tributário, incluímos os arts. 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 18, 19, 21, 22, 24, 25, 29, 30, 32, 37, 43, 48, 49, 51, 52, 59, 60, 61, 62, 64, 68, 84, 85, 92, 95, 96, 102, 105, 108, 109, 125, 128, 145, 146, 147, 148, 149, 150, 151, 152, 153, 154, 155, 156, 167, 173, 175, 179, 182, 184, 195, 201, 212, 236, 237, 239 e 240, além dos arts. 10, 11, 13, 14, 15, 16, 25, 27, 33, 34, 40, 41, 56, 57, 59, 66, 71, 72, 73 e 74 das Disposições Constitucionais Transitórias, onde examinamos os principais artigos relevantes ao estudo da tributação.”

Sempre tendo presente a necessidade de se avaliar a *prática fiscal* a partir das *normas* e *princípios* como formadores de um *sistema*, se volta novamente para o aludido Texto Maior

³² ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1997, p. 87. A lição do referido autor assim se exterioriza:

“Objeto de algumas confusões, primeiramente, temos de diferenciar a lei da Legislação Tributária.

A Lei é uma espécie de norma abstrata, geral e obrigatória, emanada do Poder Legislativo e sancionada pelo Executivo, ou promulgada pelo próprio Legislativo; já a Legislação Tributária compreende o conjunto de normas, de diversas hierarquias, desde a norma constitucional até as normas complementares. A lei faz parte desse conjunto, caracterizando uma relação de espécie e gênero.”

³³ *Idem*, p. 88.

³⁴ *Idem*, p. 20.

para, desta vez, especificar em quais de seus títulos estão hospedados os dispositivos constitucionais que guardam liame com as referidas *normas* ou *princípios*, como segue³⁵:

“Se adotássemos o sistema utilizado pela nossa Constituição Federal vigente, incluiríamos apenas os arts. 145 a 169.

Entretanto, tendo em vista a metodologia por nós utilizada, as normas constitucionais que têm pertinência direta com o Direito Tributário, destacamos os seguintes:

- Dos Princípios Fundamentais: arts. 1º ao 4º.
- Dos Direitos e Garantias Fundamentais: art. 5º.
- Da Organização do Estado: arts. 18, 19, 20, 21, 22, 24, 25, 29, 30, 32, 37 e 43.
- Da Organização dos Poderes: arts. 48, 49, 51, 52, 59, 60, 61, 62, 64, 68, 84, 85, 92, 95, 96, 102, 105, 108, 109, 125 e 128.
- Da Tributação e do Orçamento: arts. 145, 146, 147, 148, 149, 150, 151, 152, 153, 154, 155, 156 e 167.
- Da Ordem Econômica e Financeira: arts. 173, 175, 179, 182 e 184.
- Da Ordem Social: arts. 195, 201 e 212.
- Das Disposições Constitucionais Gerais: arts. 236, 237, 239 e 240.
- Das Disposições Constitucionais Transitórias: arts. 10, 11, 13, 14, 15, 16, 25, 27, 33, 34, 40, 41, 56, 57, 59, 66, 71, 72, 73 e 74.”

Em outras palavras, seguindo a mesma exposição acima, o nominado autor diagnóstica, na obra antes citada, como sendo *normas* constitucionais do Sistema Tributário Nacional as que versam sobre “o regime jurídico brasileiro, a separação dos poderes, a competência privativa da União, a competência dos Estados-membros, a competência dos Municípios, a competência cumulativa e comum, as vedações ou limitações constitucionais.”³⁶

Também não é possível na análise científica da prática fiscal fundada na *legalidade* omitir-se a hierarquia existente entre as *normas* de um dado ordenamento jurídico, não sendo diferente no caso do Brasil, inobstante pendam sérias e importantes divergências sobre a existência ou não de hierarquia entre dadas espécies normativas de nosso ordenamento jurídico, como é o caso mais significativo aquela presente entre *Leis Complementares* e *Leis*

³⁵ ICHIHARA, Yoshiaki. *Idem*, p. 45.

³⁶ ICHIHARA, Yoshiaki. *Idem*, p. 8.

*Ordinárias*³⁷, questão essa de singular relevância para o Direito Tributário. De qualquer forma, não se pode olvidar a sistematização seguida na Carta Magna e seus reflexos³⁸:

“Para explicar esse fenômeno, Hans Kelsen, jurista austríaco, idealizou sua pirâmide jurídica, ‘demonstrando que as normas são hierarquizadas e que o fundamento de validade está em que a inferior extrai a sua validade na superior’.

Em nosso ordenamento jurídico positivo (art. 59 da Constituição Federal de 1988), de acordo com a hierarquia das normas, a pirâmide compõe-se das seguintes normas:

- 1) Constituição
- 2) Emendas à Constituição
- 3) Leis Complementares
- 4) Tratados e Convenções Internacionais
- 5) Leis Ordinárias
- 6) Leis Delegadas
- 7) Medidas Provisórias
- 8) Decretos Legislativos
- 9) Decretos
- 10) Normas Complementares
- 11) Normas Individuais.”

De igual modo, não há como compreender a atuação fiscal com base em *normas isoladas* como tradicional e propositadamente faz a Administração Tributária, buscando nesse ardid sustentar práticas que, à luz do *ordenamento jurídico como um todo*, jamais encontram validade. Essa postura, na qual a legalidade é considerada apenas como um fragmento ilhado em certo texto legal, que, não raras vezes, se contrapõe a todo o *sistema* normativo, é, com rigor, não só contrária aos mais elementares métodos aplicativos do Direito como oposta às regras da produção normativa e, sem surpresas, rigorosamente sujeita à censura, como consigna Norberto Bobbio³⁹:

“O que nos interessa notar numa teoria geral do ordenamento jurídico não é tanto quantas e quais sejam as fontes do Direito de um ordenamento jurídico moderno, mas o fato de que, no mesmo momento em que se reconhece existirem atos ou fatos dos quais se faz depender a produção de normas jurídicas (as fontes do direito), reconhece-se que o ordenamento jurídico, além de regular o comportamento das pessoas, *regula também o modo pelo qual se devem produzir as regras*.

Costuma-se dizer que o ordenamento jurídico regula a própria produção normativa.

³⁷ Entre os juristas brasileiros, Hugo de Brito Machado é um dos maiores defensores da superioridade hierárquica da *Lei Complementar* sobre a Lei Ordinária. Ver, a respeito, *Fraude à Constituição em Matéria de PIS e Cofins*. In: *Revista dialética de direito tributário*, nº 60, São Paulo: Dialética, p. 68-85, set. 2000.

³⁸ ICHIHARA, Yoshiaki. *Idem*, p.33.

³⁹ *Teoria do ordenamento jurídico*. 8. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1996, p. 45.

Existem normas de comportamento ao lado de normas de estrutura. As normas de estrutura podem também ser consideradas como as normas para a produção jurídica: quer dizer, como as normas que regulam os procedimentos de regulamentação jurídica. Elas não regulam o comportamento, mas o modo de regular um comportamento, ou, mais exatamente, o comportamento que elas regulam é o de produzir regras.”

Quando o direito é manipulado por um dos poderes constituídos, fazendo prevalecer exasperadamente sua força e prevalência sobre os demais, justamente como faz o Executivo quanto à ação fiscal empreendida e sua dinâmica voltada à excessiva arrecadação tributária e rigor de seus meios, com indiferença ou conivência do Legislativo e tímida resistência do Judiciário, não só a democracia e o Estado de Direito se expõem a fraturas, como os efeitos candentes dessa discutível posição, de reiterada aplicação sem a obstrução que deveria sofrer, mesmo manifestamente ilegítima e ilegal, pela mera aparência formal, acaba sendo aceita – ou pelo menos – adotada como amparada no Texto Maior, quando, em realidade, ostenta atributo diametralmente oposto e se revela, dia a dia, terreno fértil para toda sorte de abusos.

Essa mistificação de que a lei fiscal é editada – e o Fisco amplia para aplicação quando a tal não abrange – sob a *presunção de legitimidade*, merece ser revista não apenas diante de tantas leis inconstitucionais e arbitrariedades praticadas pelo ente fiscal como pela intensa agressão que os direitos e garantias dos contribuintes têm sofrido ao serem devastados nos últimos anos, sob distintos aspectos e de forma incessante.

Nesse ambiente conturbado, o zelo pela unidade e harmonia do ordenamento jurídico, em todo o aporte normativo que ampara o Fisco e suas atividades, não tolera quaisquer fissuras, muito menos procedimentos destrutivos ainda mais graves, porquanto as *normas constitucionais tributárias*, ao lado dos *princípios* magnos, imperam repercussões no ordenamento jurídico positivo, exatamente pela estatura hierárquica em que estão situadas. Descurar dessa premissa, quando da construção da *legislação tributária*, não só importa em grave distúrbio mas também em séria ameaça à unidade e harmonia do Sistema Tributário Nacional.

1.2.3 Norma constitucional como limitação ao Poder Público

A Constituição Federal se ocupou em disciplinar à exaustão o fenômeno tributário no Brasil, remetendo ou permitindo ao legislador ordinário apenas ínfima parcela passível de sua interferência. Evidentemente que essa reduzida participação sempre rigorosa e já previamente delimitada pelas diretrizes constitucionais, às quais deve integral/inescusável subyacência e compatibilidade, já que traçam lindes severos em todos os seus derivativos, no que se inclui, naturalmente, a prática fiscal.

Para essa baliza insusceptível de desconsideração, é que deve o Poder Público atentar, sempre e em primeiro plano, em todas as suas produções normativas e supervenientes atividades administrativas fiscais, já que a *Lei Maior*, no âmbito tributário, é, por excelência, a Constituição Federal e nunca, nem por via oblíqua, o Código Tributário Nacional, muito menos, em afronta ou discrepância àquela, as normas infralegais.

A despeito de o Código Tributário Nacional exercer função normativa importante, assim como as demais leis complementares, essa circunstância, porém, não autoriza, sob qualquer esquivia, a desconsideração dos preceitos constitucionais que sobre toda a produção normativa exercem prevalência intocável. Essa superposição é devidamente aclarada por Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra da Silva Martins⁴⁰ quando verberam:

“É, portanto, o Código elemento de estabilização do direito tributário, posto que serve de ‘colchão-legislativo aparador’ entre a Constituição e a legislação ordinária.

Tem-se estudado muito na teoria geral do direito a função das normas de estabilização do direito. Aquelas que não são apenas produtoras de lei, nem de aplicação do direito.

(...)

No Direito Tributário, como veremos mais adiante, as leis complementares consubstanciadas no Código Tributário Nacional e outras posteriores, partindo da Constituição Federal, completam a configuração, de modo peculiar e rico de abrangência, do sistema constitucional tributário. Como normas relativas a normas, para coordenar a produção normativa, compreendendo as três modalidades de Hart, oferecem os modelos para a tipicidade estrutural.”

⁴⁰ *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*. v. 6, tomo I, São Paulo: Saraiva, 1988, p. 23-24.

Antes mesmo da entidade fiscal se amparar no Código Tributário Nacional deverá, necessariamente, cotejar a validade de seus atos com a Carta Magna vigente.

Uma compreensão da *legalidade* e sua operacionalidade dinâmica adotada na *prática fiscal* exigem ser vistas sempre a partir do *sistema jurídico*⁴¹ do qual provêm (Sistema Tributário Nacional) e, no caso, é nessa matriz que logra seus elementos de conjugação e identidade que a permeiam e conferem composição em toda sua extensão. Prática fiscal desgarrada de sua embriologia peca, já nesse rompimento, inclusive quando implícito ou indireto, pela invalidade.

Além dos aspectos susomencionados, sob os quais o respeito à unicidade de um dado sistema jurídico exige plena obediência, as próprias normas que congregam esse sistema devem, necessariamente, apresentar mecanismos eficazes de equilíbrio entre os poderes constituídos, o exercício desses e, fundamentalmente, o respeito às liberdades, direitos e garantias constitucionais, de modo que a limitação da ação do poder público, inerente a qualquer democracia, demanda por parte do Poder Judiciário ativa sintonia com esses primados, destacando-se no caso brasileiro, como fundamento nuclear desse *munus*, o controle de constitucionalidade previsto no artigo 102 da Constituição Federal vigente, dentre outros.

A eficácia do ordenamento jurídico se submete e depende do pleno respeito à sua concepção sistêmica e da própria construção do Direito, como leciona, com propriedade, Maria Helena Diniz⁴²:

“Infere-se daí que a Constituição, em sentido material, consiste no complexo de normas constitucionais pela sua matéria, isto é, por normas básicas indicativas de como devem ser elaboradas todas as normas gerais. A Constituição, no sentido formal, abrange normas constitucionais que, pela sua forma, embora disciplinem certas condutas de imediato, submetem-se a um processo específico de produção ou alteração disciplinado por outra norma constitucional.

(...)

Na Constituição apresentam-se, juridicamente, dois tipos de normas: as que determinam como outras serão feitas, indicando os limites e os processos de sua elaboração, e as que repercutem imediatamente sobre o comportamento; estas últimas são constitucionais, não por sua matéria (que é dizer como devem ser feitas as normas gerais), mas pela sua forma, porque estão submetidas a certas formalidades de elaboração e de alteração.”

⁴¹ “É constituído por um conjunto de normas em que as partes se harmonizam com o todo e o todo com as partes, formando um conjunto único e harmônico”, conforme ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*, p. 32.

⁴² *Norma constitucional e seus efeitos*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 12 e 13.

Lançadas essas considerações exatamente com o fito de colher na *norma constitucional* um fator de controle do poder público⁴³ no exercício da atuação fiscal, inequívoca se mostra a vinculação e o respeito da legalidade tributária a esse requisito, desde a construção de suas respectivas normas até, e principalmente, na integração e compatibilidade dessas com o Sistema Tributário Nacional. Em caso contrário, a inconstitucionalidade ou a ilegalidade é que se farão presentes.

É nesse prisma que a *legalidade* tributária que vem escudando a prática fiscal continua a ser examinada, o que prossegue, doravante, com relação aos *princípios constitucionais*.

1.3 Princípios no Direito Tributário

1.3.1 Princípios

Sobre a ordem, integração e interpretação dos principais elementos diferenciados que fomentam um dado sistema normativo e suas repercussões como diretivas da ação do operador do Direito, é preciso ter presente que os *valores jurídicos* são idéias inteiramente abstratas (no plano da axiologia) que informam o ordenamento jurídico, sem se traduzirem em linguagem normativa; enquanto os *princípios* são enunciados genéricos que representam o primeiro estágio de concretização dos valores jurídicos a que se filiam (já, portanto, agregando, apesar das divergências a respeito, conteúdo normativo); depois, podem vir os subprincípios e, em seguida, as normas, atributivas de direitos e deveres⁴⁴.

Essa mesma lição é invocada por Luciano Amaro⁴⁵, fortalecendo a convicção de que é absolutamente secundária e sem maior relevância a simples existência de uma lei e sua suposta incidência nos casos concretos quando se prioriza nessa verificação *apenas* e exclusivamente *a superfície da base legal* invocada pelo Fisco em sua prática cotidiana.

⁴³ DINIZ, Maria Helena. *Idem*, p. 14, professa: “A Constituição tem por escopo, privilegiando o princípio da constitucionalidade e o da legalidade, controlar a ação do Poder Público, não podendo, portanto, outorgar competências incontroláveis, que desequilibrem o uso dos poderes, que sirvam à opressão, aos interesses dos governantes, que sejam instrumentos de desordem e anarquia.”

⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito tributário e financeiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 79.

⁴⁵ *Direito tributário brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 108.

Há que se ir além, muito além, para só assim encontrar, desde suas raízes e principalmente nestas um conteúdo no qual os valores mais tarde nos enunciados lingüísticos juridicizados (e, portanto, convertidos em textos normativos) se mostrem vivos, pulsantes e, no que é decisivo, permeados da mais pura desigualdade nesse regramento em proveito e a favor somente de uma das partes: o Fisco. Posteriormente, em etapa subsequente, este apenas age com base naquelas leis editadas no arbítrio e com arbítrio, e, o que é inacreditável, sob a indiferente alegação de que está agindo simplesmente de acordo com a lei e cumprindo-a inclusive com direito a sancionar duramente quem ousar discordar desse silogismo mambembe, desse simulacro, ou, como define mais claramente o Direito Penal, desse estelionato.

A sutil transposição do que seja legal para o ilegal, de fronteira nebulosa muitas vezes no âmbito fiscal, tem encontrado terreno fértil na postura do Fisco em incontáveis ocasiões, seja naquelas já reconhecidas pelo Judiciário, seja naquelas ofuscadas pela negação do óbvio, ou, ainda, nas que se ocultam no emaranhado incompreensível e interminável de leis ou atos infralegais editados pelo ente tributante, quando não dissipadas pelo tempo.

Detectar os deslizes da prática fiscal, antes mesmo de seu confronto com os princípios constitucionais, implica deter-se nos valores jurídicos que lhe precedem e informam, quando só então se terá uma noção mais precisa da extraordinária importância, que consagram no objetivo colimado. Os princípios exercem importante função limitadora da ação legislativa e nesse embrião revelam todo o direcionamento e respeito que qualquer edição de lei a eles primeiro deve observar como único meio hábil para não se expor à invalidade.

Esse aspecto nodal motiva especial consideração, já que pressuposto *sine qua non* para que a *ação fiscal* seja avaliada em toda a sua extensão e não, simplesmente, na lei ou nas normas infralegais, quando ambas, por si só, se em desacordo com os princípios a que devem inteira subordinação, manterão aquela (prática fiscal) como ilegítima, ou, ainda, ilegal, ou mesmo inconstitucional, conforme o caso. Essa advertência é perfilhada por Iso Chaitz Scherkerkewitz⁴⁶ ao não olvidar: “Analisamos a influência dos princípios constitucionais na atividade legislativa, atividade capaz de criar, em abstrato, direitos e obrigações.”

⁴⁶ Op. cit., p. 1.

Não apenas a instituição de tributos como também a dinâmica estatal que se sucede após na persecução do ingresso dessa arrecadação aos cofres públicos (que nada mais é do que ação fiscal) têm o dever de observar todo o *sistema tributário* tanto na prática cotidiana que lhes afeta como na veiculação dessa prática através das leis ou atos normativos que as disciplinam, pois, do contrário, estarão desviando-se da legalidade vinculada que as orienta e configurando-se no mais puro arbítrio, à margem da lei, ou em violência à Constituição Federal.

Essa condicionante de validade que perpassa pela observância dos princípios constitucionais, e tão solenemente ignorada na atuação fiscal, é apontada por Yoshiaki Ichihara⁴⁷:

“Entretanto, ao instituir e exigir tributos, retira do contribuinte parte da disponibilidade ou do patrimônio, daí a necessidade de obediência não só às regras da Lei Maior, mas aos princípios constitucionais.

Por princípio constitucional deve se entender a diretriz, a determinação do norte magnético da Constituição e, portanto, a agressão de um princípio constitucional aparece como muito mais grave do que a agressão de uma simples regra constitucional.

Na realidade, os princípios constitucionais sobreparam sobre as regras; além de mais abrangentes, ficam acima delas.”

São esses princípios em primeiro plano que orientam a produção legislativa e normativa, com prevalência inclusive dos princípios constitucionais sobre os demais princípios⁴⁸, sejam expressos ou implícitos, sem, contudo, perderem a hierarquização que representam ainda no âmago do próprio Texto Constitucional⁴⁹.

⁴⁷ *Princípio da legalidade tributária na constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1995, p. 47.

⁴⁸ Apesar de importantes, por razões metodológicas e delimitação do objeto de estudo, não se examinam aqui os muitos *princípios gerais de Direito Tributário*, dentre esses competência privativa das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituir impostos; competência geral para instituir taxas e contribuições de melhoria; indelegabilidade da competência tributária; isonomia recíproca entre as pessoas políticas; não-cumulatividade do ICMS e do IPI; territorialidade da tributação, etc. Conforme rol igualmente exemplificativo legado por Paulo de Barros Carvalho. *Curso de direito tributário*, p. 73-74.

⁴⁹ ICHIHARA, Yoshiaki. Op. cit., p. 47, ensina: “Ressalte-se que mesmo as normas constitucionais estão hierarquizadas, vistas sob a ótica da importância, existindo, inclusive, normas pétricas ou pétreas, que não podem ser emendadas (*art. 60, § 4º, itens I a IV, da Constituição Federal*).

O mesmo ocorre com os princípios constitucionais que também são hierarquizados(...). Isto quer dizer que um princípio é mais importante que o outro, no sentido de que é mais abrangente, ou um princípio existe como desdobramento de outro.”

1.3.2 A importância dos princípios jurídicos

A promiscuidade na atividade legislativa e, em relevo, na edição de atos normativos – sob a liderança das Medidas Provisórias editadas pelo Poder Executivo, agride, em matéria tributária, sobretudo o *sistema normativo* erigido a partir da Constituição Federal e, diante da timidez do Judiciário em adotar uma conduta maior atuante quanto à aplicação dos princípios emprestando-lhe mais intensidade quanto ao conteúdo normativo que hospedam, tem sido fonte de muitas frustrações, além de, indiretamente, incentivo para que os abusos na prática fiscal, desde a legalidade que a autoriza, se ampliem.

Não é dado a ninguém relegar a importância dos princípios ou contorná-los, como salienta Sacha Calmon Navarro Coêlho⁵⁰: “Ao juiz cabe aplicar os princípios e só depois, se compatíveis, *as leis*. (...) Não menos importantes que as definições legais são os princípios que, na maioria das vezes, não possuem o *status* de lei mas são aplicados pelos intérpretes e julgadores com intensidade, fazendo parte do *direito* enquanto ato regular da vida em sociedade.”

1.3.3 Os sobreprincípios aplicáveis à matéria tributária

Precedendo a abordagem dos princípios individualizados eleitos no objeto desta investigação, e, ao depois, com maior profundidade daqueles constitucionais que interessam decisivamente ao exame da atuação fiscal, dada a relevância que irradiam no tema em foco, cumpre dizer que, se sobrepondo aos próprios princípios, se elevam os *sobreprincípios* que, conforme Aroldo Gomes de Mattos⁵¹, representam:

“Assim, é a Carta Magna voltada à proteção, acima de tudo, dos direitos sociais e individuais, da liberdade, da segurança, do bem-estar, do desenvolvimento, da igualdade e da justiça. Tais objetivos constituem, portanto, verdadeiros sobreprincípios que dela se irradiam e impregnam todas as suas diretrizes.

⁵⁰ *Comentários à constituição de 1988: sistema tributário*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 104-105.

⁵¹ Os Juros na Repetição do Indébito de Tributos Federais na Via Judicial. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Problemas de processo judicial tributário*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 59.

Esse alto desígnio constitucional é dirigido, num primeiro momento, ao Poder Legislativo, a quem incumbe elaborar as leis, e, depois, ao Judiciário e Executivo, cabendo ao primeiro interpretá-las e fazer aplicá-las, e ao segundo simplesmente cumpri-las dentro das suas respectivas jurisdições.

Vivem, pois, brasileiros e estrangeiros aqui residentes num Estado Democrático, em que lhes são assegurados direitos e obrigações recíprocos, dentro de um sistema normativo preestabelecido.”

Essa percepção é de tamanha relevância no instante em que serve para pautar a atuação legislativa na órbita tributária – evidentemente aqui ainda sem incluir a nefasta e inidônea veiculação através de Medidas Provisórias que com muito mais razão deve ser radicalmente tolhida – que se insere na própria preservação do Estado de Direito realçado pela Carta Magna não tão distante editada quando, em seu preâmbulo, destacou os valores supremos de nossa sociedade ali sufragados⁵², cujos desdobramentos fazem parte de sua composição. Descurar dessas imposições, como com indiferença se porta o Fisco, é violentar os mais basilares desígnios do Texto Maior.

Aliás, absolutamente de nada adianta a vazia previsão constitucional de que somos uma *república democrática*, se a imposição tributária e sua conseqüente espoliação dos contribuintes pela ação fiscal daquela decorrente forem mantidas nos termos atuais, se a forma de agir e os atributos das duas situações elencadas revelarem realidades visivelmente opostas, como ostensivamente tem se presenciado no Brasil.

Aqui o Presidente da República, em matéria tributária, permeia totalitarismo e ditadura *legal*, não raras vezes montado na via escusa e estreita da medida provisória, e, portanto, na mais lapidar antítese do que seria um *Estado democrático*, no qual o povo, também em sede de tributação, pudesse traçar com um mínimo de participação ativa seu destino.

Para esse escárnio, alerta Mizabel Abreu Machado Derzi⁵³: “Assegura-se a realização da justiça, no Estado de Direito, de modo a se evitar o arbítrio, elevando-se ao ponto mais alto a segurança jurídica”. No caso do Brasil, nem o alcance dos referidos sobreprincípios tem

⁵² Consta no preâmbulo da Constituição Federal: “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil.”

⁵³ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização e notas de Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 129.

impedido a utilização da lei para cometer injustiça, quando o *Estado de Direito* se posta em concepção diametralmente antagônica.

1.3.4 Limites à ação estatal no âmbito tributário

Diante do extraordinário poder estatal no exercício de sua competência tributária, podendo, normalmente sem se preocupar com a capacidade contributiva dos sujeitos passivos, até mesmo turbar e restringir a liberdade do cidadão, bem como arrebatá-lo seu direito de propriedade, sem que este seja oponível à sujeição fiscal por guardar limitações e característica de subjeção frente ao poder impositivo, este tem fluído através de parâmetros sem qualquer equidade.

Na realidade, resultam os aludidos direitos e outros, cada vez mais minimizados e debilitados diante da crescente dimensão da investida fiscal, conduzida à força, com todas as vicissitudes decorrentes, como aponta Edmar Oliveira Andrade Filho⁵⁴:

“Todavia, a imposição desse tipo de obrigação, em contrapartida de um direito estatal, não pode ficar sem um conjunto de princípios conformadores dos limites desse direito e que garanta que os tributos não se tornem instrumentos de aniquilamento de direitos e garantias individuais.

Tal é a magnitude desse direito estatal de arrecadar tributos que o mesmo atua num patamar superior a alguns princípios e garantias individuais, na medida em que o particular que pratica a conduta descrita como geradora da obrigação tributária validamente imposta, deve se despojar de seu patrimônio, que é alcançado por garantia constitucional de resguardo do direito de propriedade, sem que possa invocar essa proteção constitucional. As exações tributárias ferem também, de forma inapelável, a liberdade dos cidadãos, porquanto as leis tributárias estabelecem relações jurídicas por sua própria força, sem indagar se o sujeito passivo quer ou não a elas se integrar.”

Diante da sanha arrecadatória com tendências expansionistas permanentes, sistematicamente à beira da ilegalidade quando não nesta adentrando, o legislador constituinte teve a sensibilidade acurada de balizar pelo menos alguns limites que, apesar dessa realidade, vêm sendo contínua e agressivamente desrespeitados pelo Fisco.

⁵⁴ *Controle de constitucionalidade de leis e atos normativos*, p. 28.

Essa coerção do Estado sobre os cidadãos sempre se justificou em nome do *interesse público* para se converter em lei. De qualquer modo, era de tal envergadura a necessidade de constar da Carta Magna um mínimo de proteção aos contribuintes que alguns princípios ali foram inclusive codificados na esteira das motivações alinhadas por Edmar Oliveira Andrade Filho⁵⁵:

“Esses princípios estão codificados nos arts. 150 a 152 da Carta Magna sob a rubrica ‘Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar’ e atuam sempre em favor daqueles que são convocados a contribuir com os tributos necessários à manutenção do Estado brasileiro. A significação de tais princípios como garantes de que os tributos só poderão ser exigidos com a conformação da competência tributária traçada na Carta Magna foi muito sintetizada pelo Ministro Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, em erudito despacho que proferiu nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 712-2 DF (DJU 1 de 09.08.93, p. 15.685).

Na ocasião o ilustre Ministro teceu, com profundidade peculiar, densas considerações sobre a significação dos princípios constitucionais tributários, dizendo: ‘Sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições’.”

Embora os princípios antes invocados decorram e guardem estreita simbiose com as *garantias fundamentais* da Carta Política, como defende escorreitamente parcela da doutrina que, com acerto, visualiza nessa circunstância sua impossibilidade de supressão através de Emendas Constitucionais, já que, nesse caso, estariam aquelas sob o pálio e fariam parte das denominadas *cláusulas pétreas*, o Poder Judiciário resiste em se posicionar dessa forma, inobstante comungue das posições que se situam a um passo dessa opinião, como demonstram as considerações extraídas da obra de Edmar Oliveira Andrade Filho⁵⁶:

“A análise individual de cada um desses princípios constitucionais tributários revela que os mesmos decorrem da explicitação dos princípios e garantias fundamentais ou constituem elementos limitadores ao exercício da competência tributária, e que foram eleitos pelo poder constituinte originário na busca da realização dos princípios fundamentais indicados na Carta Política.

Todavia, a colocação dos princípios informadores do ‘poder de tributar’ ao lado, e portanto com a mesma dignidade, dos princípios relativos aos direitos e garantias fundamentais, enfrenta resistências na nossa mais alta corte. Com efeito, no Supremo Tribunal Federal, essa questão já foi amplamente debatida, em sessão plenária, por ocasião do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7

⁵⁵ Idem, p. 29.

⁵⁶ Idem, ibidem.

DF - Medida Liminar (RJSTF - *Lex* 186:69), em 15.9.93, oportunidade em que se discutiu se o princípio da anterioridade tributária, previsto no art. 150, III, *b*, da Constituição Federal, que veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, seria ou não suscetível de supressão por emenda à Constituição.”

O poder tributante, além de ter a obrigação constitucional de manter incólumes os direitos e garantias constitucionais, na edição de leis e atos normativos na esfera tributária, deve ainda, quando da aplicação desses comandos, respeitar os princípios insculpidos no artigo 37, *caput*, da Constituição Federal, sem o que sua atuação, também sob esse ângulo, estará fadada a descambar para a ilegalidade ou inconstitucionalidade. Esses pressupostos condicionam toda a ação fiscal, inclusive a edição do ato legislativo do qual emana, como se pode ver a seguir:

“Mas não basta apenas que o capítulo dos direitos e garantias individuais seja observado pelo legislador tributário. É necessário que se observem os princípios da administração pública previstos nos arts. 37 e 38 da Carta Magna, pois a imposição de tributos não pode ser feita de forma desarrazoada e imotivada. O Poder Público, por qualquer de suas formas de manifestação está jungido ao princípio da moralidade administrativa e, por isso, lhe são vedadas práticas que desvalorizem esse princípio, tanto por ocasião da formulação quanto da aplicação das leis tributárias.

Além disso, os tributos, por representarem uma intervenção do Estado no domínio econômico, devem ser instituídos preservando e fazendo valer os princípios fundamentais da República encartados no art. 1º da Carta Magna, dentre os quais o da livre iniciativa. Portanto, é vedado ao legislador tributário criar exações que possam inviabilizar ou cercear essa livre iniciativa.”⁵⁷

Outras vozes⁵⁸ também defendem a aplicação do princípio da *moralidade* na tributação por parte do ente tributante, o que, apesar de encerrar generalidade, tem velada procedência, de modo especial face ao *status* de *princípio* que agrega, embora se presencie, lamentavelmente, a reticência do Judiciário em privilegiar e fortalecer sua aplicação nos casos concretos.

Com certeza, se a postura do Judiciário fosse outra, fazendo valer na *norma individual e concreta*⁵⁹ uma configuração das relações jurídicas entre Fisco e contribuinte representativa de um efetivo afastamento das ilegalidades e abusos por aquele praticados nas entrelinhas ou

⁵⁷ FILHO, Edmar Oliveira Andrade. *Idem*, p. 31.

⁵⁸ Dentre essas MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O princípio da moralidade no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. Pesquisas Tributárias. Nova série, nº 2.

⁵⁹ Expressão aqui empregada no sentido de decisão judicial.

às escâncaras, não tardariam aquelas a abandonar o domínio totalitário que agregam para, quiçá, atingir um nível de civilidade pelo menos razoável.

Não obstante se reconheçam as dificuldades em matéria legislativa que a questão apresenta, mesmo assim Ives Gandra da Silva Martins⁶⁰ não deixa de manifestar importantes considerações quanto à aplicação do *princípio da moralidade*, inclusive, em sede de produção legislativa, como ora se demonstra: “Mas, a meu ver, macula a ética e a moralidade toda a produção legislativa que fira a Constituição e os princípios gerais de Direito, com a possibilidade, mesmo que o parlamentar não tenha agido em benefício próprio, ser responsabilizado.

E, à evidência, com muito mais razão, o presidente, que, sendo legislador único a produzir medida provisória que dilacere a moralidade pública, pode e deve ser responsabilizado, notadamente, se a medida estiver em fase de reedições.”

Porém o Judiciário, embora atue como *legislador negativo*, diante de tantos descomedimentos reiteradamente praticados pelo poder tributante, não pode, sob a esquivia de que não lhe é dado substituir o legislador, deixar de coibi-los com decisões arrojadas e fulcradas principalmente nos fundamentos constitucionais autorizativos, sob pena de, em inversão da lógica e interpretação assente do Direito, equivocadamente – ou sem superar a mera formalidade – priorizar a prestação jurisdicional nos casos concretos em função de normas isoladas e contraditórias a princípios constitucionais. Não é essa postura que dele se espera.

Raros exemplos positivos de decisões judiciais progressistas⁶¹ se colhem nos tribunais quando é de se fazer valer um princípio para desconstituir uma exigência tributária. Deveria ocorrer justamente o contrário, com o Poder Judiciário dando eficácia às normas e princípios

⁶⁰ Op. cit., p. 34.

Em nota de rodapé (idem, p. 34-35) comenta esse mesmo autor: “Escrevi, quando da edição do Plano Collor I: ‘Os presentes comentários já estavam prontos e revistos quando o Poder Executivo, com inumeráveis medidas provisórias, alterou pontos fundamentais da ordem econômica, do sistema tributário, dos direitos fundamentais da cidadania e de variados outros aspectos pertinentes à ordem constitucional.

A título de combater inflação, maculou seriamente a Constituição Federal, pisoteando o direito à propriedade, as prerrogativas do contribuinte e os princípios estruturais da ordem econômica, na maior intervenção do Estado na vida do cidadão que a história brasileira registrou e que nem os regimes autoritários anteriores causaram.

O Brasil deixou de ser um estado cuja ordem econômica é configurada pela livre iniciativa e pela livre concorrência, para se tornar um Estado socialista, que permite que a livre iniciativa exista, desde que subordinada ao pequeno grupo que cerca o presidente e nos termos enquanto o grupo desejar’. (Comentários à Constituição do Brasil, 6º v., t. I, Saraiva, 1990, p. 581)”

⁶¹ Ver adiante decisão dessa natureza que teve como relatora a juíza Lúcia Figueiredo, do TRF da 3ª Região.

constitucionais, justamente como prestígio desses instrumentos à limitação dos excessos estatais.

1.3.5 Princípios constitucionais tributários

Os *princípios constitucionais tributários* visam justamente a permitir que o legislador e o Poder Judiciário, atrelados sempre pelo caráter informativo e diretivo que aqueles exercitam sobre o *sistema tributário*, os priorizem para dar eficácia e concretude às determinações que irradiam, com primazia sobre meros textos legais que os contrariem, e mais, principalmente, para impor limites e controle à ação estatal fiscal, que, aproveitando-se da abstração dos princípios e da competência normativa delegada ao Estado, usa e abusa dessa última para massacrar a sociedade com uma avalanche de obrigações principais e acessórias impostas por disposições legais de nítida desigualdade na relação jurídica entre as partes envolvidas e que desde a sua fonte ostenta inaceitáveis privilégios, e, nesse agir, sutilmente mitigar os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes preconizados na Carta Magna.

Oponível ao aviltamento das garantias constitucionais pró-contribuintes existe, basicamente, a necessidade de se buscar nos *princípios constitucionais tributários*, de forma mais acentuada, uma integração contínua aliada à correspondente aplicabilidade nos casos concretos, fundada na força normativa naqueles existente, para conferir, então, a máxima eficácia aos direitos e garantias fundamentais.

Além dos princípios expressos, conexos aos direitos fundamentais, também se relacionam ao *sistema tributário* outros derivados, segundo a lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho⁶²:

“Princípios expressos e conexos

São princípios expressos na Constituição da República, em matéria tributária, conexos aos direitos fundamentais, os seguintes:

- A) legalidade formal e material da tributação (art. 5º, II, e 150, I);
- B) irretroatividade da lei tributária e dos critérios ligados à sua aplicação administrativa e judicial (arts. 5º, XXXVI, e 150, III, ‘a’);

⁶² *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 179-180.

C) anterioridade da lei tributária em relação ao fato jurígeno tributário, seja a anual, seja a nonagesimal (arts. 150, III, 'b', e 195, § 6º), também chamado de princípio da não-surpresa;

D) princípio do livre trânsito de pessoas e bens em território nacional, vedada a criação de barreiras estaduais ou municipais (art. 150, V);

E) princípio da isonomia tributária (arts. 5º, I, e 150, II);

F) princípios da capacidade econômica e da pessoalidade dos impostos (art. 145, § 1º);

G) princípio do não-confisco (negativa de tributo com efeito confiscatório) a teor do artigos 5º e 150, IV;

H) princípios da generalidade, universalidade e progressividade do Imposto de Renda (art. 153, § 2º);

I) princípio da progressividade dos impostos sobre a propriedade urbana e rural (arts. 153, § 4º, e 156, § 1º);

J) princípio da não-cumulatividade do ICMS e do IPI (arts. 153, § 3º, II, e 155, II).

São princípios, entre outros, derivados do *sistema jurídico da Constituição*:

A) o princípio federativo da uniformidade da tributação federal;

B) o princípio do tratamento fiscal privilegiado para as regiões economicamente subdesenvolvidas e para as microempresas;

C) o princípio da unidade nacional e do mercado comum nacional;

D) o princípio da isonomia entre as pessoas políticas;

E) o princípio da anualidade orçamentária, influenciando nos impostos periódicos;

F) o princípio do devido processo legal nas esferas administrativa e judicial, em matéria fiscal;

G) o princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional da lei e do ato administrativo normativo de caráter fiscal;

H) o princípio do sigilo fiscal, bancário e profissional."

Diante do explicitado, não se compreendem nem se aceitam como plausíveis ou válidas as iniciativas e atividades fiscais que discrepem, em qualquer fase, sentido ou dimensão, dos princípios constitucionais.

1.3.6 O manejo dos princípios pela doutrina e pela jurisprudência

Enquanto qualquer produção legislativa ou normativa no tocante à matéria fiscal ou tributária cinge-se, dada a rigidez do sistema constitucional pátrio, à mais velada observância dos princípios que lhe irradiam, de forma vinculada, as diretrizes a serem adotadas, em sintonia com a melhor e pacífica doutrina a respeito, paradoxalmente, com honrosas exceções, não tem sido essa a preocupação mais concreta por parte do Judiciário, o que, por linhas transversas, acaba evitando uma maior efetividade no cumprimento do Texto Constitucional.

A título ilustrativo, até mesmo como estímulo à reflexão desse poder e incentivo para que cumpra sua missão sem amesquinamentos diante do poderio fiscal, colaciona-se aresto que serve de paradigma, entrecortado pelas observações dessa postura vasculante, feitas por Sacha Calmon Navarro Coêlho⁶³, como segue:

“O prestigioso Tribunal Regional Federal de São Paulo, pela mão exímia da juíza Lúcia Valle Figueiredo, bem destaca a importância dos princípios no afazer jurisdicional. A espécie dizia respeito a limitações legais à dedução de prejuízos pelas pessoas jurídicas, em face do imposto de renda.

‘IR E CSSL – PREJUÍZOS FISCAIS – DEDUÇÃO – LIMITAÇÕES IMPOSTAS PELA LEI Nº 8.981/95 – OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Tributário. Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o lucro. Dedução de prejuízos fiscais. Limitações impostas pelos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95. Afronta aos princípios constitucionais da anterioridade e irretroatividade das leis. Ofensa ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito. Violação aos princípios da certeza e segurança jurídicas, lealdade da administração e boa-fé. – As limitações à dedução dos prejuízos fiscais constantes da Lei nº 8.981/95, em seus artigos 42 e 58, não podem ser impostas no exercício de 1995, sob pena de ofensa aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade da lei, pois pretende colher em suas malhas situações consumadas a lume de legislação anterior, e, embora publicada em 31.12.94, mas somente dada à publicidade em janeiro de 1995. – A Constituição Federal de 1988 protege o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a irretroatividade das leis (arts. 5º, XXXVI e 60, § 4º, inciso IV), garantindo certeza e segurança jurídicas. – É de se afastar disposição que afronte os princípios da lealdade da Administração, da boa-fé e da certeza e segurança jurídicas, por serem esses iminentes ao ordenamento. – Apelação provida. Correção monetária de conformidade com a Súmula nº 162 do STJ, observando-se a atualização monetária a partir de janeiro de 1992, nos moldes da Lei nº 8.383/91, conforme entendimento majoritário desta Turma. Juros são devidos nos termos do artigo 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95. Inversão do ônus da sucumbência. (Ac. un. da 4ª T. do TRF da 3ª R – AC. 342.403 – Rel. Juíza Lúcia Figueiredo – j. 19.02.97 – Apte.: Razzo S/A Agro Indl.; Apda.: União/Fazenda Nacional – DJU de 08.04.97, p. 21.436 – ementa oficial)’”

Para a importância dessa concepção e da função e seu alcance prático, é digno de nota o aresto antes colacionado, de vez que são posicionamentos como esse que podem, com razoável proveito, provocar uma reavaliação da prática fiscal ora objeto de críticas.

Uma severa vigilância dessa deformada *prática fiscal* atualmente imposta, conjugada com uma significativa, imediata e vigorosa reprovação, passa a ser um dever para todos os

⁶³ Idem, p. 187.

operadores do Direito, como condição imprescindível ao resgate de um mínimo de equilíbrio nas relações dessa natureza entre os contribuintes e o Estado.

1.4 Limitações ao Poder de Tributar

1.4.1 Aspectos históricos

Aliomar Baleeiro⁶⁴ encontrava, já na Ciência das Finanças, uma fonte embrionária passível de aproveitamento quando o assunto era *limitações ao poder de tributar*, apontando a primeira redução dos princípios daquela disciplina a disposições jurídicas:

“O tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antigüidade até hoje, excluem qualquer dúvida.

No curso do tempo, o imposto, atributo do Estado, que dele não pode prescindir sequer nos regimes comunistas de nosso tempo, aperfeiçoa-se do ponto de vista moral, adapta-se às cambiantes formas políticas, reflete-se sobre a economia ou sofre os reflexos desta, filtra-se em princípios ou regras jurídicas e utiliza diferentes técnicas para execução prática.”

Muito mais razão hoje existe para que sequer uma fissura seja praticada pelo Fisco à proteção conferida pelo legislador constituinte ao contribuinte no sistema tributário atual, de vez que essa foi prevista e teve seu berço mesmo no regime totalitário dos *anos de ferro*, época em que a democracia e o respeito ao cidadão e à liberdade eram aniquiladas nos porões da ditadura, em página manchada da história. Nesse sentido, quanto à posição temporal, assinala José Cretella Júnior⁶⁵: “A regra jurídica da *limitação constitucional ao poder de tributar*, constante de lei complementar, vem da Constituição de 1967, art. 18, § 1º (‘Lei complementar regulará as limitações constitucionais do poder tributário’), reiterada na EC nº 1, de 1969, art. 18, § 1º (‘Lei complementar regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar’), conservando-se no texto constitucional vigente, que manteve a mesma idéia e as mesmas expressões.”

⁶⁴ *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 1.

⁶⁵ *Curso de direito tributário constitucional*, p. 57.

Portanto, absolutamente nada justifica que nos dias atuais se permitam, por parte do Fisco, abusos ainda mais graves que aqueles perpetrados no regime de exceção, mediante retrocesso que fere o Estado Democrático de Direito, além de ser propagado dissimuladamente sob suposta legalidade – muitas vezes derivada de Medidas Provisórias – sempre tendente a burlar as *limitações constitucionais*, por ser atributo que facilita sua difusão como aparentemente aceitável e, nesse proposital ardid, aumenta sua lesividade. Tem a prática fiscal mais recente transposto os lindes estabelecidos para invadir a área de proteção mínima assegurada aos contribuintes, de forma a constituir tais expedientes, muitas vezes, velado confisco. Novamente José Cretella Júnior⁶⁶ sinaliza:

“Qual a raiz ou origem da regra *concernente à vedação constitucional ao poder de tributar*, ou, em outras palavras, aos *limites à competência tributária*?”

O Estado somente poderá realizar os fins que lhe justificam a existência se contar com as entradas públicas, em sua maior parte provenientes dos tributos, mas o *poder de tributar não é ilimitado*, pois, do contrário, o particular ficaria à mercê do governante que lhe confiscaria os bens. Por isso, no Estado de Direito, regido pelo princípio de legalidade – suporta a lei que fizeste –, os representantes do povo inserem na Constituição *regras limitativas ao poder de tributar* do Estado, a partir de 1215, época da edição da Magna Carta inglesa.”

1.4.2 Natureza da relação de tributação atualmente

Em qualquer sociedade civilizada, a estabilidade e a segurança jurídica nas relações sempre tensas entre Fisco e contribuintes devem não só estar contidas na Carta Magna, mas, principalmente, pelo Estado respeitadas sem objeções. Inobstante compreensível e justificável a necessidade do ingresso de receitas públicas para o Estado atender os fins que justificam sua própria existência, há de haver um mínimo de regulação para que do poder de tributar não se passe rapidamente ao mais repugnável abuso, tanto na instituição de tributos como nas ações e métodos desencadeados para a retirada compulsiva de parcela do patrimônio daqueles subjugados ao império do ente tributante.

Atualmente a relação de tributação não é mais escravagista, nem admite regresso à redução do contribuinte a um estado de servilismo ou espoliação que remonte aos costumes

⁶⁶ Idem, *ibidem*.

medievais de outrora. É, acima de tudo e por tudo, uma *relação jurídica*, mesmo que desigual. Nem sempre, porém, os governos têm compreendido bem essa palmar diferença e, nessa transição, um flanco aberto para extraordinárias mutações e desfiguramentos tem se prestado ao arbítrio e ao abuso.

Como se trata de uma relação jurídica de contornos já em seu berço desiguais que deriva de vontades – se é que assim pode ser hoje entendida – antagônicas entre seus dois pólos, a preservação incólume de certas razoáveis regras de garantia haverá de existir para disciplinar o fenômeno impositivo e a seus desdobramentos, sob pena de não mais haver respeito à Constituição e seus comandos e se configurar aberto retrocesso ao arbítrio, manifestado pela atuação totalitária e ditatorial (mesmo que sob pseudolegalidade), o que se revela inaceitável sob todos os prismas que se possa imaginar.

Como a voracidade arrecadatória e o desrespeito velado pelo Fisco às mais comezinhas noções de Direito têm sido a tônica nos últimos tempos, convém lembrar que o exercício da competência tributária não significa – nem poderia – passe livre para o supremo abuso como, lamentavelmente, vem minando o dia-a-dia da atuação fiscal que, reiteradamente, tem se recusado a entender que, acima dos governos, ainda sobrepairam as Constituições. Esse cenário caótico merece repulsa e reexame, como bem alerta Hugo de Brito Machado⁶⁷:

“Importante, porém, é observar que a *relação de tributação* não é simples relação de *poder* como alguns têm pretendido que seja. É relação *jurídica*, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado. Sua origem remota foi a imposição do vencedor sobre o vencido. Uma relação de escravidão, portanto. E essa origem espúria, infelizmente, às vezes ainda se mostra presente em nossos dias, nas práticas arbitrárias de autoridades da Administração Tributária. Autoridades ainda desprovidas da consciência de que nas comunidades civilizadas a relação tributária é relação *jurídica*, e que muitas vezes ainda contam com o apoio de falsos juristas, que usam o conhecimento e a inteligência, infelizmente, em defesa do autoritarismo.

Nos dias atuais, entretanto, já não é razoável admitir-se a relação tributária como relação de poder, e por isto mesmo devem ser rechaçadas as teses autoritaristas. A idéia de liberdade, que preside nos dias atuais a própria concepção do Estado, há de estar presente, sempre, também na relação de tributação.”

Não pode a prática fiscal, sob qualquer pretexto, jamais enveredar para essa postura de preeminência devastadora sob pena de, já nessa incursão, transpor do terreno da legalidade

⁶⁷ *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 27.

que, teoricamente a legitimaria, para o âmbito do arbítrio⁶⁸, que de plano a desfigura e enseja pronta, legítima e justificável oposição, por parte dos contribuintes destinatários.

Foi justamente sob essa inspiração que o legislador constituinte buscou resguardar os contribuintes desde 1988, lapso temporal esse que foi sendo minado pelo Fisco mediante incessante emprego de artifícios e agressões de toda ordem contra aqueles, sempre voltadas ao descumprimento e arrefecimento das *limitações constitucionais ao poder de tributar*. Nesse sentido adverte Yoshiaki Ichihara⁶⁹:

“As limitações constitucionais ao poder de tributar ora aparecem como verdadeiras vedações ou proibições, que se traduzem em imunidades constitucionais, ora aparecem na esteira da proteção dos direitos e garantias individuais, ou, ainda, apresentam-se como limitações da competência tributária entre as diversas pessoas jurídicas de direito público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Em fase da bilateralidade do Direito, as limitações constitucionais, vistas pelo ângulo estatal, constituem restrições do poder de tributar; entretanto, vista pelo ângulo dos indivíduos (pessoa física ou jurídica), contribuintes dos tributos, representam instrumentos de proteção e de resistência à pretensão estatal.

Quando se fala em Estado de Direito, de forma singela quer significar ‘*a submissão do próprio Estado à Lei*’.

Entretanto, na prática, nem sempre é assim; inclusive no Direito Tributário, nem sempre essas limitações constitucionais são respeitadas, talvez por ignorância, para não dizermos que é intencional.

Assim, ocorrendo tais hipóteses de desrespeito às normas constitucionais, cabe ao contribuinte resistir à tributação nessas condições, recorrendo, inclusive, se for o caso, ao Judiciário.”

Citadas considerações bem traduzem a efetiva natureza da relação jurídica tributária e a inexorável obrigação estatal em respeitar essa realidade, e não desfigurá-la.

1.4.3 Garantias constitucionais – estatuto do contribuinte?

A Constituição Federal, naturalmente, cuidou de preservar os *direitos e garantias fundamentais*, contemplando uma seção inteira sobre a matéria (título VI, capítulo I, seção II),

⁶⁸ Para tanto, adverte Hugo de Brito Machado (idem, p. 47) *in verbis*: “*Atividade arbitrária* é aquela em cujo desempenho a autoridade não sofre qualquer limite. Sua liberdade é absoluta. Não deve obediência a qualquer regra jurídica. Esse tipo de atividade é evidentemente incompatível com o Estado de Direito e nele, quando é praticada, representa violação da ordem jurídica.”

⁶⁹ ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*, p.53.

sob a adequada denominação “*Das limitações do poder de tributar*”, esta contida nos artigos 150 a 152. Esse refúgio contra abusos e agressões foi concebido como a mais importante proteção àqueles sujeitos às investidas impositivas do Estado, passando a ser conhecido como o “Estatuto do Contribuinte”.

Insta referir, pela importância que congrega a expressão lapidada no *caput*, primeira parte, do artigo 150, da Constituição Federal, onde o legislador constituinte fez questão de consignar que as *garantias* ali estabelecidas não eram as únicas como, com certeza, pretenderia mais tarde o Fisco restringir. Por essa razão e até para preservar-se a recepção dos demais direitos e garantias asseguradas aos contribuintes na legislação infraconstitucional e outras disposições normativas naquela ocasião em vigor, no modelo constitucional tributário que se implantava, ali se fez constar a ressalva “sem prejuízos de outras garantias asseguradas ao contribuinte”.

Porém o vocábulo *garantia* inserto em dada ordem constitucional é capaz de expressar, por si só, sua extraordinária importância como fator limitativo do poder, mormente quando *fundamental*. Não é por acaso que José Afonso da Silva⁷⁰ faz questão de realçar esse detalhe decisivo, seguindo as pegadas imortais de Ruy Barbosa, para destacar :

“Confronto entre direitos e garantias: a lição de Ruy Barbosa.

A *lição de Ruy Barbosa* ao estremar os direitos e as garantias, é o que de melhor se produziu no constitucionalismo brasileiro sobre o tema.

Já mencionamos antes, mas a lição dele foi além dos parâmetros teóricos, empreendendo um confronto entre direitos e garantias constitucionais, com base na Constituição de 1891, separando ‘as disposições meramente *declaratórias*, que são as que imprimem existência legal aos direitos reconhecidos, e as disposições *assecuratórias*, que são as que, em defesa dos *direitos*, limitam o poder. Aquelas instituem os *direitos*; estas, as *garantias*; ocorrendo não raro juntar-se, na mesma disposição constitucional, ou legal, a fixação da garantia, com a declaração do direito’”

Nessa trilha, comprova-se que os direitos individuais e garantias fundamentais resultam infensos a qualquer pretensão estatal agressiva que as desconheça, como bem assinala Yoshiaki Ichihara⁷¹:

⁷⁰ *Curso de direito constitucional positivo*, p. 393.

⁷¹ *Op. cit.*, p. 54.

“Sendo a obrigação tributária principal uma exigência estatal para levar dinheiro aos cofres públicos, na realidade representa uma agressão ao direito de propriedade do indivíduo, devidamente protegido pelos ‘direitos e garantias individuais’.

Assim, os direitos garantidos pela Constituição são os direitos à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, e toda vez que a União, os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios ferirem algum dos direitos enumerados no art. 5º de nossa Carta Magna, compete ao particular, pessoa física ou jurídica, na esteira dos direitos e garantias individuais, resistir à pretensão estatal.

(...)

Quando se fala de direitos fundamentais, entenda-se como matéria protegida e quando se fala em garantias, como meios constitucionais colocados à disposição dos indivíduos para a defesa destes direitos, tais como o mandado de segurança, *habeas data*, mandado de injunção, *habeas corpus* etc.”

No desenrolar das relações tributárias, cuja complexidade dessas já é, por si só, uma adversidade a mais para os contribuintes, a nitidez e a efetividade das *garantias constitucionais* se constituem em importantes e irrenunciáveis instrumentos de proteção.

1.4.4 Legislador com atuação previamente balizada

Essas arbitrariedades desamparadas do Texto Constitucional praticadas a todo instante pelo Fisco encontram ainda campo fértil para engenhoso cultivo e introdução na *regulamentação*, quando ali se amplia, em prática vedada, a matéria passível de regulamentação e até o significado de seu conteúdo, inclusive regulamentando o que nada apresenta para ser regulamentado, ou, ainda, até mesmo criando obrigações além daquelas previstas pela lei ou sequer ali cogitadas⁷².

⁷² Essa conduta é analisada e repelida por Roque Antonio Carrazza, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 231, ao professar: “O regulamento apenas *aclara* a lei tributária que o exige. Deve determinar-lhe o verdadeiro sentido, sem, entretanto, introduzir-lhe disposições novas. Por aí vemos que o regulamento não cria um *direito novo*, mas torna menos obscura e de mais fácil aplicação a lei tributária não-executável.

O regulamento, portanto, *explicita* a lei tributária à qual se prende, sem nada lhe subtrair, aumentar ou modificar. Se vier a veicular disposições novas, a dizer, que nela não estavam contidas, ainda que implicitamente, será ‘ilegal’ e, por isso, incumprível.

Como corolário do princípio da legalidade temos que são inconstitucionais os regulamentos que intervenham na área tributária, reservada à função legislativa.”

Só para exemplificar, guardada a necessária sintonia com a definição de *tributo* contida no artigo 3º do Código Tributário Nacional⁷³, colhe-se a constante negativa do Fisco em respeitar seu teor. Aludido dispositivo corporifica como atributo da exigência tributária a prática de *atos vinculados* e esses, para surtirem efeitos, demandam inarredável *motivação* – aliás ínsita a todo e qualquer ato administrativo – como condição de sua validade.

Não é, entretanto, essa a usual postura do Fisco que, nas entrelinhas, evita ou esquiva-se de cumprir declinada exigência que exerce relevante função, dentre elas apresentar os elementos e fundamentos em que se baseou para esta ou aquela ação, de forma que possa o contribuinte, na defesa de seus direitos, pelo menos conhecer onde as arbitrariedades e ilegalidades do poder tributante se fizeram presentes. Lamentavelmente, embora os ditames constitucionais e o bom senso apontem norte diametralmente oposto, ocultar para lesar e dificultar parece ser o desígnio mais atraente para o Fisco, senão seu intento único.

Esse posicionamento quanto à imprescindível motivação dos atos administrativos na esfera tributária e suas implicações é comungado por José Artur Lima Gonçalves⁷⁴:

“*Necessidade de motivação do ato administrativo* – Em matéria de fiscalização tributária, a questão da motivação dos atos administrativos é tão importante quanto desprezada. Recordemos, por sua extraordinária relevância, noções básicas a ela aplicáveis.

Veja-se Hely Lopes Meirelles⁷⁵: ‘Tratando-se de atos vinculados ou regradados, impõe-se à administração o dever de motivá-los, no sentido de evidenciar a conformação de sua prática com as exigências e requisitos legais que constituem pressupostos necessários de sua existência e validade’.

E adiante repisa a assertiva, concluindo o cerne do seu raciocínio: ‘*A motivação, portanto, deve apontar a causa e os elementos determinantes da prática do ato administrativo bem como o dispositivo legal em que se funda*’ (g.n.).

A desconformidade entre os pressupostos de fato (motivo do ato: situação material, evento concreto, do mundo físico exterior) e os de direito (motivo legal: previsão abstrata da situação material, fato jurídico, prevista pela norma jurídica) conduz à nulidade do ato administrativo, por ausência de fundamentação (motivo), dado o caráter vinculado que lhe atribui o direito positivo. Daí sustentarmos que a motivação expressa é necessária para a validade de todo e qualquer ato administrativo que envolva matéria tributária.”

⁷³ “Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

⁷⁴ *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*, p. 99.

⁷⁵ Aludidas lições constam na obra clássica MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. Atualização de Eurico de Andrade Azevedo et al. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 150 e 181.

Na expectativa de que a Constituição Federal vigente não continue sendo estilhaçada pelo Fisco e que o *sistema constitucional tributário* venha a ser resgatado em sua originalidade e concepção mais efetiva, credita-se na capacidade de resistência ao abuso um facho de luz para uma outra visão e seus efeitos.

CAPÍTULO 2

LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

A fidelidade ao tema focalizado projeta seu exame para o âmbito restrito da *prática fiscal* e seu suporte ou não na *legalidade* a quem deve absoluta obediência ditada pelo sistema normativo em vigor, a partir do *sistema constitucional tributário* antes analisado. Porém essa avaliação não se detém no periférico por considerar insuficiente e antiquada qualquer análise jungida apenas nos moldes arcaicos do positivismo que invariavelmente assola a matéria, priorizando direcionar-se a uma apreciação reflexivo-crítica que transcenda mera conjugação de preceitos legais.

Aquela postura tão malsinada que serve de guia ao Fisco, como inquestionável e única diretriz a nortear sua atuação agressiva contra os contribuintes acuados por um legalismo que somente contribui para dar sustentação a um Estado perdulário⁷⁶, e insensível aos danos que sua arrecadação vem progressivamente causando, não mais se presta à aceitação passiva.

A complexidade, o conteúdo e essencialmente o extraordinário volume da produção normativa que ampara a ação fiscal contrastam com os fundamentos que na última década sinalizam a busca de uma sociedade mais justa e equilibrada, sem, entretanto, merecer, salvo

⁷⁶ Até porque indispensáveis, bem como fora do âmbito delimitado pelo objeto da presente pesquisa, não se questiona a existência de mecanismos hábeis conferidos ao Estado para o exercício de sua atividade financeira no âmbito da tributação. Porém daí se aceitarem abusos e exageros levados a efeito sob pretensa legalidade, em conflito com as garantias e direitos constitucionais, vai uma imensa distância. Quando, aliada a essas evidências, se junta o pouco zelo com a receita tributária, mais razões ainda sobressaem para justificar um exame mais aprofundado dessa realidade. Essa advertência nos lega Alecio Adão Lovatto quando assevera: “Se os tributos existem como essenciais à sobrevivência do Estado, especialmente para minorar o desequilíbrio social, fundamental para que se invista na educação, na saúde, no transporte, etc., torna-se evidente a necessidade de o poder público zelar para que não haja sonegação fiscal e inadimplência. Mas este aspecto só tem subsistência na medida em que o tributo seja aplicado para o bem comum. Noutras palavras, arrecada-se para a sociedade e

algumas compensadoras exceções, uma reflexão e uma contribuição mais ousada e de resistência frente a seus perversos efeitos, por parte de juristas e operadores de Direito. Esses posicionamentos são tão esperados diante desse fenômeno deformado pelo Estado na qualidade de parte proeminente da relação jurídico-tributária, já que encontra trânsito fácil ante a sonolência e apatia intelectual que toma conta de muitos juristas e, em especial, da quase totalidade de nossos magistrados.

Há que se forjar uma nova percepção intelectual hábil o suficiente para romper a trivial forma de pensar dos juristas da atualidade, mais especificamente daqueles que se atrevem a embrenhar-se no árido e indecifrável âmbito do Direito Tributário, seja construindo novos matizes, seja resgatando os legados doutrinários de invejável valor que o tempo se encarregou de lançar na palidez ou no esquecimento, seja refazendo uma exegese que se coadune com os mais profundos anseios vertidos na Constituição Federal, ou, ainda, decifrando nos meandros de uma hermenêutica mais próxima da justiça do que da lápide do formalismo prevalecente que hoje se prioriza, como se este fragmento significasse a gênese da *legalidade* no âmbito das relações tributárias.

A realidade espelhada nas relações jurídico-tributárias tem alertado para o incontrolável hiato que hoje separa Fisco e contribuintes, sendo reconhecido até nos meios palacianos o periclitante momento vivenciado em que, sem exageros inseqüentes, até potencial possibilidade de insubordinação civil não se apresenta mais como miragem diante do elevado grau de sensibilidade, nervosismo e disposição para a beligerância que a *prática fiscal* tem provocado nos últimos anos no Brasil. Por óbvio, assim como não se pode buscar na degradação o aprofundamento da crise, também não se permite a omissão pelo silêncio, na mais grave das conivências.

Foi movido pela sensibilidade – somente muito mais tarde reconhecida – e por sua perspicácia destacada, que, na década de sessenta, o gaúcho Alfredo Augusto Becker rompeu marasmo semelhante ao dos dias atuais, para perplexidade de muitos, mas inegavelmente em iniciativa louvável que merece hoje e sempre, em linhas singelas, ser sintetizada e reprisada nas palavras de Paulo de Barros Carvalho⁷⁷ quando, ao prefaciando obra extraordinária do citado tributarista gaúcho, retrata esse marco histórico, assim o expressando:

aplica-se em prol da sociedade. Inexiste razão alguma para se arrecadar tributo, e ser ele malversado”. *Crimes tributários: aspectos criminais e processuais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p.12-13.

⁷⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. V-VI.

“Chegara o tempo, para o ilustre jurista gaúcho, de os tributaristas, envolvidos até então com a trama cada vez mais complexa dos atos normativos editados sobre o assunto, passar a refletir sobre ele, construindo pensamentos coerentes e aptos para a solução dos problemas práticos do dia a dia. Isso, contudo, implicaria inevitável revisão acerca dos fundamentos, dos pontos de partida do raciocínio jurídico, plasmado em cima de tradicionais e vetustos preconceitos. Daí o declarado propósito de promover a reeducação da atitude mental dos juristas, em face do direito tributário, modificação cuja tônica apontava para o retorno aos princípios da Filosofia e da Teoria Geral do Direito, justamente porque o direito tributário, antes de ser tributário, era e é direito.”

Ao garimpar possíveis causas ou fatores que servem de âncora ao contexto eleito para investigação, se descortinam, desde logo, alguns, implícita ou ostensivamente, como ora se declina. Inicialmente verte uma circunstância quase surpreendente, com repercussões significativas no plano concreto da prestação jurisdicional dada a condicionada aceitação praticamente sem maiores exigências e cuidados que de plano logra atingir por parte do Judiciário. Não é possível negar-se a existência de uma superstição mística, historicamente sedimentada e, no dia-a-dia, incrustada em cada ato praticado pelo Fisco: a de que tudo que faz está “correto”, amparado em lei e, ainda, para aurir vestes de credibilidade, se apresenta ornamentada sob o invólucro aparentemente intocável do *interesse público*.

Ou seja, em síntese, fincado nessas premissas – não raras vezes permeadas pela falácia – logra o Fisco em suas atividades transmitir a idéia de que nada mais está a fazer do que cumprir a *presunção de legitimidade* a ele atribuída, enquanto, porém, está agindo, em realidade, na mais candente prática da quebra da isonomia nos atos administrativos⁷⁸.

Tudo isso flui sob uma apatia incomum, numa áurea formal e apenas aparentemente regular, quando, em realidade, nada mais está ocorrendo do que impressionante engolição de preconceitos ultrapassados⁷⁹, invariavelmente através de mera retórica e insuficiente aplicação de preceitos legais dispersos que, por vezes, nem sequer regulam os fatos jurídicos afetos nessas circunstâncias, além de órfãos e incompatíveis com o sistema normativo vigente, a despeito deste ser a bússola inexorável na solução desses conflitos e, o que é mais grave, reproduzindo uma mera atuação mecânica condicionada e antecipadamente engessada apenas pelos elementos fiscais para tanto ofertados.

⁷⁸ Há que se rever o alcance, o sentido e, fundamentalmente, a noção conceitual da *presunção dos atos administrativos*, desta vez sob o ordenamento constitucional vigente.

⁷⁹ Por exemplo, de que o Fisco está sempre correto e ali apenas mais um devedor recalcitrante, ou mais precisamente como prefere a terminologia fiscal, um “sonegador”.

O Judiciário recebe um conflito e apresenta uma solução/decisão. É ela adequada? Satisfatória às partes? Aqui não se pretende encontrar respostas nas vias convencionais dos recursos, uma vez que ali, inalterados os critérios de reexame, simplesmente inexisteriam.

2.1 Princípio da Legalidade e Prática Fiscal

2.1.1 Princípio da legalidade tributária (origem)

Em sede tributária, os matizes da legalidade sob a ótica histórica encontram divergências, apesar de reconhecidamente secular⁸⁰:

“O princípio da legalidade é mais remoto do que se imagina. Bem antes da Magna Carta inglesa já existia a exigência da consulta ao povo para a criação de novos impostos. Poderemos, com base em Victor Uckmar, citar alguns exemplos: em 1188, para enfrentar as despesas da cruzada contra Saladino, foi decidida a aplicação de um tributo de 10% sobre a renda, a cargo tanto dos leigos como do clero. O rei Henrique II participou pessoalmente das assembléias que foram feitas entre os nobres, clero e burgueses, o que demonstra, segundo Mitchell, que o rei estava em busca de consentimento para tal exação. Em 1192 para pagar o resgate de Ricardo I, prisioneiro do Duque da Áustria, foram convocadas reuniões e assembléias no curso das quais foi deliberado exigir tributo para tanto (apesar do costume dos vassallos ajudarem a pagar resgate do rei aprisionado). Se não houvesse necessidade da permissão dos contribuintes o tributo seria simplesmente exigido, sem necessidade de reuniões e assembléias. Mas tais práticas, é importante que se esclareça, também eram adotadas na mesma época na Itália, na Espanha e na França, sendo um princípio do Direito das Gentes.”

Expressiva parte da doutrina, porém, converge para definir o ano de 1215 como aquele em que se restou deflagrado o *princípio da legalidade* no âmbito tributário através da Carta Magna inglesa, do Rei João Sem Terra⁸¹. Foi a ele que os barões ingleses impuseram a necessidade de obtenção prévia de aprovação dos súditos para a cobrança de tributos⁸²,

⁸⁰ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *Sistema constitucional tributário*, p. 31-32.

⁸¹ Os séculos que se seguiram à *Magna Charta* em verdade não serviram para confirmar naquela o estabelecimento do *princípio da legalidade* dadas as sangrentas disputas que persistiram envolvendo reis, juizes e parlamentos, cada qual tencionando fazer prevalecer a vontade do mais forte.

⁸² Aqui o *princípio da legalidade* era embrionário e questionável inobstante sua inegável importância como fator de resistência, já que sua própria gênese restava comprometida no instante em que se voltava, mais do que tudo, a manter o corporativismo medieval na época reinante.

Mais relevante que a raiz engendradora pelos barões ingleses com certeza é o juízo que lhe precede e suas motivações, centrados na concepção de que qualquer ônus tributário deveria ser, antes da arrecadação

concretizando, nessa exigência importante, pressuposto que se destinava justamente a conter a banalização e o abuso que a imposição tributária naquela época apresentava⁸³.

Foi na Revolução Francesa, todavia, que esse princípio se firmou, vindo a manifestar-se como princípio fundamental no constitucionalismo do século XIX, até mesmo porque a *Magna Charta* quedou-se limitada a um pacto de elites entre os barões normandos, destinada a beneficiar apenas parte da população, tanto é que seu texto ficou em latim por mais de duzentos anos, em sutil engendração para que a expressiva maioria da população não pudesse invocá-la em sua defesa, já que na época os ingleses eram analfabetos⁸⁴.

Superada essa frugal e necessária referência histórica, volve-se ao Brasil como território onde ora se centraliza o exame da tributação e seus mecanismos arrecadatórios, não sem antes consignar que este País, por força da cultura lusitana colonizadora aqui implantada, naturalmente herdou traços da *legalidade* trazida de Portugal⁸⁵.

Passando sobredito princípio a ser inserido nas constituições de quase todos os países do mundo, suas motivações e adoção no Brasil não apresentam, nessa contemplação como matéria constitucional, diferenças substanciais das raízes históricas dos outros países⁸⁶:

“No Brasil, desde a Constituição Republicana de 1891, vem sendo consignado o princípio da prévia instituição legal do imposto (art. 72, § 3º). A própria Carta outorgada de 1824, em seu art. 36, § 1º, prescrevia a iniciativa privativa da Câmara dos Deputados sobre impostos.

A Carta Política de 1988, como se não bastasse o princípio genérico da legalidade expresso no art. 5º, II, prescreveu em seu art. 150, I:

‘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.’”

Aliomar Baleeiro revelou-se o grande artífice na avaliação evolutiva do princípio da legalidade em sede de tributação no Brasil, encontrando seus primórdios instrutivos em atas

compulsiva, devidamente consentido por aqueles que o suportassem. Em síntese, sobressai a *autotributação* como o elemento inexorável e imperativo por excelência.

⁸³ O aspecto mais importante dessa passagem histórica reside na circunstância de ser a primeira insurgência concreta contra o poder unipessoal de tributar, até então praticado pelo *Príncipe*.

⁸⁴ MELLO, Celso Albuquerque. Direito do homem na América Latina. In: Graval, 1984, p. 154 (f. sec).

⁸⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 188, registra: “**O princípio da legalidade formal e sua evolução em Portugal e no Brasil** – o Direito português, avoengo do nosso, a primeira manifestação do princípio da legalidade dá-se com as Cortes de Coimbra de 1261, que firmaram a regra da criação dos impostos somente com o consentimento das mesmas. Em 1372 as Cortes de Leiria negaram à D. Fernando a generalização das sisas, condicionando a permissão à correção de abusos havidos recentemente.”

⁸⁶ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*, p. 203.

dos vereadores da Bahia, conservadas a partir de 1624, e, inobstante sem menção expressa à lei, disposições embrionárias parciais de seus aspectos quanto à competência legislativa para tributação e seu estabelecimento pela *Assembléia*, como matéria constitucional, já na Constituição imperial de 1824⁸⁷.

2.1.2 Legalidade e subyacência ao princípio da supremacia da Constituição

Na temática tributária, a legalidade se subordina, apesar de elevada ao nível de princípio constitucional, à supremacia da Constituição Federal, em todos os seus ângulos. Tem sua base normativa postada genericamente no artigo 5º, inciso II, e encontra fisionomia e configurações específicas para o Direito Tributário no artigo 150, inciso I, ambos da Carta Magna. São referidos enunciados normativos que guiam o *Sistema Tributário Nacional*, não permitindo mitigação nem distorções nas irradiações que sobre este produzem, não apenas pela natureza de *princípios* que ostentam, mas também pela posição hierárquica ocupada no ordenamento jurídico brasileiro.

Essa dúplici condição de relevo exige do intérprete, do aplicador da legislação tributária e, sobretudo, do legislador, prévia e incondicional atuação iniciada sempre a partir do Texto Constitucional, e, ainda, da prevalência e obediência ao princípio constitucional da legalidade que sobrepaira e se porta como fundamento de validade sobre todas as demais simples regras que, por derivação, vierem a tratar da matéria. Em âmbito inferior, já no plano infraconstitucional, a legalidade vem confirmada no artigo 97, incisos I a VI, do Código Tributário Nacional.

Nesses prolegômenos, ^{SE}colhe-se uma primeira e inflexível conclusão: por *legalidade tributária*, jamais se deve compreender – muito menos se aceitar passivamente – simples pré-existência de uma determinada lei, quanto menos atos infralegais, equívoco esse que traria agregado, dentre outros possíveis vícios, uma gravíssima e insanável amputação de sua *definição*. Em resumo, representaria sua concreta desfiguração à luz de sua matriz constitucional, o que é impensável, considerando-se ainda o perfil do *Sistema Tributário Nacional*, que se apresenta rígido e exaustivo, relegando ao legislador ordinário apenas uma

⁸⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 52.

ínfima liberdade de atuação, ainda assim disciplinada pela competência tributária e regramentos que essa sofre no próprio Texto Constitucional.

A desconsideração desses pressupostos no longo e sinuoso itinerário composto pela trajetória da base constitucional até a retirada de tributos coercitivamente da sociedade ou imposições de obrigações acessórias⁸⁸ e sanções a contribuintes é que tem se prestado para a prática fiscal se apresentar cada vez mais distante do efetivo conceito de *legalidade* e incursionar na zona nebulosa limítrofe entre *legalidade* e *ilegalidade* ou, não raras vezes, nesta última, ostensiva ou dissimuladamente, transitar livremente.

Em sede de matéria tributária, a *legalidade*, além de erigida em princípio específico da Constituição Federal, tem sobre este princípio projeções de valores supremos e soberanos que sobre si irradiam reflexos, jamais passíveis de desprezo, modo que até a mais remota ou implícita violência aos sobreditos valores contidos no preâmbulo da Carta Magna, antes mesmo de ferir o *princípio da legalidade tributária*, já terá infringido a própria Carta Maior em sua noção mais ampla e, nessa incidência, se mostrará inafastavelmente inconstitucional.

Como se comprova, o exame da legalidade encontra supedâneo nuclear já definido no âmbito constitucional ^{NO QUAL} onde se reveste da inexorável diretiva por excelência a regular qualquer conduta em matéria tributária, seja num primeiro plano pelo legislador ordinário, seja numa segunda fase pela ulterior e subseqüente atuação do Fisco, mera consectária daquele estágio primeiro.

O resgate e a preservação de uma *legalidade* capaz de guardar absoluta simetria e fidelidade à Constituição Federal clamam retomada a fim de que a prática fiscal ora questionada volva ao seu devido lugar na ordem jurídica constituída. Essa solução alvitrada se apresenta desde logo na própria Constituição Federal, desde que em aspectos fundamentais respeitada pelo Estado, e, em última análise, pelo Fisco. Mais uma vez a lição de José Artur Lima Gonçalves⁸⁹ se mostra eloqüente no diagnóstico desse cenário e possíveis focos de luzes que o deveriam iluminar:

⁸⁸ Estabelece o § 2º do artigo 113 do Código Tributário Nacional *in verbis*: “§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.”

⁸⁹ Op. cit., p. 14-15.

“Todos esses equívocos encontram solução na sistemática constitucional brasileira.

Impõe-se destacar as *causas* de tão graves equívocos. Dentre outras, listamos as seguintes: absorção acrítica de noções de direito comparado, absoluta ignorância de noções elementares de metodologia científica, desconhecimento da noção de sistema e ignorância acerca das disposições do direito positivo constitucional brasileiro.

Para resolver e superar os problemas criados pelas causas exemplificativamente apontadas, devemos propor *soluções*, as quais decorrerão, naturalmente, da adequada compreensão de certas premissas, a saber: (...)sistematização dos princípios constitucionais tributários (especialmente os da legalidade e subordinação da função administrativa), conhecimento das exigências da tipicidade (e seu desdobramento, consistente no império da verdade material no processo administrativo)(...). Do adequado esclarecimento dessas premissas sistemáticas decorrerão, naturalmente, as soluções para os equívocos em torno do tema.”

Como se destacou, para que a prática fiscal se sustente, não basta simplesmente a existência de lei autorizando-lhe proceder da forma sinalizada nessas disposições normativas, como normalmente ocorre sem maiores preocupações, de vez que o Fisco costuma desconhecer limite que não seja a prévia existência de dada lei, mesmo quando essa é teratológica, órfã de qualquer conforto no ordenamento jurídico ou veladamente inaplicável a dado caso *concreto numa visão necessariamente sistêmica*, e, o que é pior, avessa aos comandos constitucionais.

Ao cientista do Direito, não é tolerada a omissão diante desse contexto. Do cientista se roga uma revisão de conceitos, um exame crítico-reflexivo dessa realidade, além do oferecimento de uma *interpretação* do Direito que venha ao encontro das necessidades corretivas desse descalbro como o próprio *Estado Democrático de Direito* invoca, conforme bem lembra Helenilson Cunha Pontes⁹⁰: “A interpretação jurídica deve, no âmbito do Estado Democrático de Direito, primordialmente considerar o conteúdo normativo da Constituição, ou seja, a atenção do intérprete deve voltar-se apenas mediatamente à disposição infraconstitucional. A interpretação do direito deve ser pautada pela constitucionalidade e não tão-somente pela legalidade.”

Edmar Oliveira Andrade Filho⁹¹, nessa mesma trilha de prestígio à imponência constitucional, por sua vez, consigna: “Nada mais encontramos que possa sintetizar, com rara

⁹⁰ Prefácio da obra de FILHO, Edmar Oliveira Andrade. *Controle de constitucionalidade de leis e atos normativos*, p. 6.

⁹¹ Idem, p. 9.

felicidade e rigor, a importância da supremacia da Constituição que a seguinte passagem da lição de Alexander Hamilton, no livro *Federalist*: ‘Nenhum ato legislativo contrário à Constituição pode ser válido. Negar isso seria como sustentar que o procurador é maior que o mandante, que os representantes do povo são superiores a esse mesmo povo, que aqueles que agem em virtude de poderes concedidos podem fazer não só o que eles autorizam mas também aquilo que proíbem.’”

2.1.3 Diretrizes nucleares da legalidade tributária

A *legalidade tributária*, enquanto desdobramento do princípio da legalidade, é vertida no cenário do *texto constitucional*, dali extraindo seu fundamento de validade tanto nas regras como nos princípios vetores que tratam da matéria, modo que suas feições materiais e formais, se já não exauridas pelo modelo constitucional, notadamente na parte que cuida da repartição de competência e configuração dos tributos afetos exaustivamente a cada uma das unidades tributantes, com a devida e respectiva conformação de seus critérios materiais de incidência, encerram ainda no recinto do próprio texto constitucional a linha divisória, além da qual não se permite invasão pelo legislador ordinário.

Nessa dimensão, é que a *legalidade tributária* e seu conteúdo jurídico se apresentam a impedir qualquer edição de normas dissidentes da convergência constitucional previamente demarcada, no que se inclui, inobstante as dissensões existentes e posicionamento oposto, a vedação de outros instrumentos normativos na veiculação de exigências pela entidade tributante que não seja a *lei*⁹², o que alija de plano a utilização de Medidas Provisórias.

É o Legislativo, no exercício de sua atribuição existencial, que a Carta Magna elege como primeiro destinatário de suas normas relacionadas à construção e preservação do ordenamento jurídico nas exatas balizas que a própria Constituição prevê. No âmbito tributário, onde o regramento da ação fiscal se condiciona à estrita legalidade, a participação do indigitado Poder – não a invariável omissão – e sua correção são pressupostos para que,

⁹² Lei que encerre um conteúdo de norma abstrata, genérica, impessoal e tipicamente produzida pelo Legislativo.

Importante se atentar para a lição de ICHIHARA, Yoshiaki (*Princípio da legalidade tributária na constituição de 1988*, p. 78), quando sobre os *princípios vetores da legalidade tributária* prelude: “A legalidade tributária está sujeita, na realidade, à reserva absoluta de lei formal, que também é rotulada de estrita legalidade, não bastando, assim, a simples preeminência de lei (*arts. 5º, II, e 150, I, da Constituição Federal*).”

logo adiante, não venha a atividade fiscal enveredar para o terreno da inconstitucionalidade ou ilegalidade, inclusive antes de materializar-se em ações concretas.

Aludida possibilidade deriva das regras subordinantes da prática fiscal ao serem editadas para posterior manejo pelos órgãos e agentes fazendários como “ferramentas” operacionais e de conduta serem repassadas já com vícios, por culpa do Legislativo, desde a origem, quando este não legisla como deveria e lhe impõe a Constituição Federal, observando fielmente os limites materiais e formais que a *legalidade tributária* hospeda não só decorrentes das regras mas, fundamentalmente, dos princípios constitucionais.

As limitações constitucionais ao poder de tributar, juntamente com os direitos e garantias individuais, e, ainda, a hierarquia das normas, se traduzem, sem prejuízos de outros, em relevantíssimos escudos, no âmbito material, contra qualquer inserção vedada no *conteúdo da lei tributária* que venha a veicular regras impositivas, mesmo sob aparente legalidade, quando, em realidade, contemple, nessa hipótese nem sempre identificável facilmente, velada *ilegalidade*.

Pode parecer até paradoxal no instante em que a prática fiscal somente é válida se amparada em efetiva *legalidade* e se apresenta sempre fundada em um preceito normativo ou outro que invoca como hermeticamente impregnado nesse *status*, não esteja aquela (prática fiscal) verdadeiramente dotada dessa proteção. No entanto, é justamente nessa zona nebulosa e no itinerário percorrido quando do exercício da *competência tributária*⁹³, em suas sucessivas etapas, que o Fisco, nas entrelinhas, normalmente incide em violência à *legalidade*.

Não são aptas para atender a rigorosa e inflexível *legalidade tributária* quaisquer leis que discrepem dos requisitos até aqui elencados, muito menos atos normativos como aqueles que a entidade fiscal lança mão rotineiramente, dilatando e deturpando nesse sutil expediente a verdadeira *legalidade*. Esta, em síntese, somente se compreende e se configura quando, atendidas as demais exigências já apontadas, seja veiculada mediante “lei em sentido formal (instrumento normativo proveniente do Poder Legislativo) e material (norma jurídica geral e impessoal, abstrata e obrigatória).”⁹⁴

⁹³ “*Competência tributária* abrange o poder fiscal de ‘legislar’, ‘fiscalizar’ e ‘arrecadar’ tributos”. Consoante lição de ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*, p. 65.

⁹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988: sistema tributário*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 286.

Nessa esteira, prossegue Sacha Calmon Navarro Coêlho⁹⁵ repugnando a vezeira prática do Fisco em utilizar-se de outros mecanismos para esgrimir, ilicitamente, uma pretensa *legalidade* cujo veículo normativo sob o qual se apóia concretamente não lhe confere, destacando: “Presentemente, não há cabida para o decreto-lei no Direito brasileiro, muito menos em matéria tributária. Nem para o decreto-lei, instrumento do Príncipe, nem para outros usualmente utilizados pela Administração: convênios de Estados, pareceres normativos, decretos regulamentares, portarias, *et cetera*, para o fim de *criar normas abstratas com força de lei*”. A abrangência e atual configuração constitucional do *princípio da legalidade tributária* abominam esses veículos normativos.

A *legalidade* em sede de tributação é tão importante que especialistas de todos os cantos do Brasil já se debruçaram sobre seu exame, cumprindo destacar dentre tantos outros Alberto Pinheiro Xavier⁹⁶ quando imprimiu tratamento absolutamente rigoroso a essa temática, focalizando-a sob a ótica da *tipificação*, sendo esta uma de suas conseqüências vitais.

Os dois lineamentos basilares que refletem a legalidade são: o aspecto material e o aspecto formal. Porém a questão não se resume tão-somente a esses dois ângulos. Penetra ela, necessariamente, para se lograr uma melhor compreensão em especial quanto ao sentido e limites da legalidade formal, pelo relacionamento e introspecção daqueles com o Estado Democrático de Direito, da democracia e, em relevo e como fator derradeiro, da *segurança jurídica*, sem o que uma inspeção da *legalidade* na circunferência tributária e suas repercussões na ação fiscal resultariam superficiais e incompletas. Nesse sentido, os ensinamentos de Misabel Abreu Machado Derzi⁹⁷ são luminares:

“A concepção de Estado de Direito liga-se à de democracia e de contenção do arbítrio. A segurança jurídica fica, então, hipertrofiada e a lei parece o caminho mais idôneo para alcançá-la.

Indagações mais profundas sobre a legitimidade, lei e representação se fazem em uma re colocação da questão, assim como se evolui para o Estado da Constituição. Por ora, apenas vale observar que, anteriormente, previsibilidade, irretroatividade, jurisdição, processo devido e especialidade ou determinação conceitual (impropriamente denominada tipicidade) são conceitos por meio dos quais se manifesta um dos fins objetivados no Estado de Direito: a segurança jurídica.

⁹⁵ Idem, *ibidem*.

⁹⁶ Essa abordagem se encontra na obra *Os princípios da legalidade e tipicidade*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

⁹⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 72.

Não são poucos os juristas que os consideram, a todos, como desdobramentos ou meras formas de manifestação da legalidade, a qual seria, em consequência, norma fundamental de que se desprenderiam.”

2.1.4 Lei no Estado Democrático de Direito

Uma investigação da *legalidade* no ambiente da prática fiscal sem considerar o *Estado Democrático de Direito* seria no mínimo capenga. Se o Estado, no exercício da competência tributária outorgada pela Constituição Federal, e já no limiar do atributo legislativo daquela constante, descurar da fonte normativa que lhe confere citada competência, restará desorientado, consciente ou propositadamente, dando o primeiro e grave passo em trilha secundária afastada do único itinerário existente e já balizado pela Carta Magna, da qual a atribuição de competência tributária é mero desdobramento, além de incapaz de prosseguir validamente quando isolado, dissentir ou incompatibilizar-se com aquela fonte do Texto Maior que lhe assegura constitucionalidade, desde que inteiramente obedecida.

Lei e Estado Democrático de Direito se conjugam. Não há como se aceitar constitucional *lei* que atente contra o *Estado Democrático de Direito*, em especial quando verse sobre matéria tributária, como ora se focaliza. José Afonso da Silva⁹⁸ como ninguém realça esse pressuposto *in verbis*:

“O princípio da legalidade é também um princípio basilar do Estado Democrático de Direito. É de essência do seu conceito subordinar-se à Constituição e fundar-se na legalidade democrática. Sujeita-se, como todo Estado de Direito, ao império da lei, mas da lei que realize o princípio da igualdade e da justiça não pela sua generalidade, mas pela busca da igualização das condições dos socialmente desiguais. Deve, pois, ser destacada a relevância da lei no Estado Democrático de Direito, não apenas quanto ao seu conceito formal de ato jurídico abstrato, geral, obrigatório e modificativo da ordem jurídica existente, mas também à sua função de regulamentação fundamental, produzida segundo um procedimento constitucional qualificado.”

A denominada *legalidade democrática* lapidada por José Afonso da Silva exerce uma magnitude ainda mais expressiva na dinâmica da competência tributária dada a natureza dessa, envolvendo uma relação sempre tensa, sob um dualismo de férrea oposição entre as

⁹⁸ *Curso de direito constitucional positivo*, p. 121-122.

partes envolvidas – Fisco x contribuintes – agravada ainda por uma ausência de equilíbrio seguro e equânime na sua solvência, no instante em que, de um lado, fragilizado, encontra-se o contribuinte subjugado ao impostergável cumprimento de um dever jurídico (recolher tributos), tendo como mecanismos de proteção apenas aqueles contidos na Carta Magna e cuja incolumidade e eficácia hábil para tolher abusos é constantemente mitigada, e, de outro, quase absoluto, já previamente em situação normativa privilegiada, um Estado que se identifica com o *Leviatã* de Thomas Hobbes, tendo a seu dispor, ainda, a possibilidade de editar leis que fixam e alteram as condições da disputa.

Buscando identificar o âmago da *legalidade tributária* e na sua concepção embrionária, é que se destaca o acerto da lição de José Afonso da Silva quando já vincula e condiciona, em inspeção premonitória, a tributação e sua dinâmica, à *legalidade democrática*, a qual pressupõe sua veiculação não só por leis que não desgarrem da irrestrita subordinação à Constituição e ao *Estado Democrático de Direito* que buscou legar a partir de seu preâmbulo, mas por leis que, em seu *conteúdo*, no ápice do ato político por excelência, tragam em si, inexoravelmente, *aptidão para realizar e concretizar os objetivos albergados pelos princípios da igualdade e da justiça*.

É esse criterioso parâmetro de direcionar a *legalidade tributária* que sintetiza José Afonso da Silva quando ensina: “É precisamente no Estado Democrático de Direito que se ressalta a relevância da lei, pois ele não pode ficar limitado a um conceito de lei, como o que imperou no Estado de Direito clássico. Pois ele tem de estar em condições de realizar, mediante lei, intervenções que impliquem diretamente uma alteração na situação da comunidade.”⁹⁹

Focalizado o exame da *legalidade tributária* à luz dessas proposições, é que se debruça a averiguação instigante da prática fiscal hoje seguida no Brasil. Quais são as convergências daquela para um positivismo meramente formal e normativo que se distancia do Estado Democrático de Direito e sob uma propalada neutralidade supostamente se coadunaria com a *segurança jurídica* e um intocável manto de isonomia que dela se espera? Ou, pelo contrário, uma negação dessas últimas inspirações do Texto Maior e, ainda, avanço para o abuso e o arbítrio sob a trincheira de uma legalidade que mais componentes de

⁹⁹ Idem, p. 122.

ilegalidade, de forma incongruente, ostenta, seriam suas verdadeiras configurações? Uma exegese desafiadora se apresenta aqui.

Reside nesses questionamentos iniciais a necessidade de se averiguar, em cada *lei* que venha a disciplinar o exercício da *competência tributária*, seja quando de sua *edição* pela pessoa jurídica de direito público interno com essa outorga constitucional, seja quando da sua concretude na *fiscalização e arrecadação* de tributos, quando a aludida lei se aplica, se aquela traduz verdadeira e efetiva expressão do *conteúdo* da Constituição Federal ou não, já que as ações fiscais com base nela desencadeadas guardam vinculada simetria com a lei que lhes dá suporte, e, ausente esse pressuposto intrínseco de validade, toda e qualquer ação fiscal, já nesse plano, se sujeita inevitavelmente à inconstitucionalidade.

A mera e irrelevante existência de uma lei, por si só, desvestida de desdobramento do conteúdo constitucional, como com preocupante frequência agita o Fisco para arvorar estranha e pretensa *legalidade* de sua prática, é incapaz de conferir-lhe *validade* frente ao ordenamento jurídico vigente, além de postura acéfala que o agride, descambando para a mais sutil ilegalidade, considerando-se, nesta conclusão, pelo reflexo que acarreta, a circunstância de que a ação fiscal, na qualidade de atividade administrativa, é sempre *vinculada*¹⁰⁰.

Ao discorrer sobre as *competências tributárias* outorgadas na Constituição Federal, Roque Antonio Carrazza¹⁰¹, embora não de forma expressa, deixa claramente antever que também o *princípio republicano* exerce influência sobre a *legalidade tributária*, para afastá-la da apropriação estatal e sua manipulação, quando professa:

¹⁰⁰ “*Poder vinculado* ou *regrado* é aquele que o Direito Positivo – a lei – confere à Administração Pública para a prática de ato de sua competência, determinando os elementos e requisitos necessários à sua formalização.

Nesses atos, a norma legal condiciona sua expedição aos dados constantes de seu texto. Daí se dizer que tais atos são *vinculados* ou *regrados*, significando que, na prática, o agente público fica inteiramente preso ao enunciado da lei, em todas as suas especificações.

(...)

O princípio da legalidade impõe que o agente público observe, fielmente, todos os requisitos expressos na lei como da essência do ato vinculado. O seu poder administrativo restringe-se, em tais casos, ao de praticar o ato, mas de o praticar com todas as minúcias especificadas na lei. Omitindo-as ou diversificando-as na sua substância, nos motivos, na finalidade, no tempo, na forma ou no modo indicados, o ato é inválido, e assim pode ser reconhecido pela própria Administração ou pelo Judiciário, se o requerer o interessado”. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*, p. 101-102.

Ainda sobre *atos vinculados* importa colher a lição de MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 196, quando assim ensina: “São aqueles que a Administração pratica sob a égide de disposição legal que predetermina antecipadamente e de modo completo o comportamento único a ser obrigatoriamente adotado perante situação descrita em termos de objetividade absoluta. Destarte o administrador não dispõe de margem de liberdade alguma para interferir com qualquer espécie de subjetivismo quando da prática do ato.”

¹⁰¹ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 62-63.

“E é fundamentalmente no exercício da tributação que a idéia de República deve predominar, para que, contra esse mesmo povo, não se cometam injustiças e arbitrariedades.

(...)

É sempre oportuno encarecer que a competência tributária é conferida às pessoas políticas, em última análise, pelo povo, que é o detentor por excelência de *todas* as competências e de *todas* as formas de poder. De fato, se as pessoas políticas receberam a competência tributária da Constituição e se esta brotou da vontade soberana do povo, é evidente que a tributação não pode operar-se exclusiva e precipuamente em benefício do Poder Público ou de uma determinada categoria de pessoas. Seria um contra-senso aceitar-se, de um lado, que o povo outorgou a competência tributária às pessoas políticas e, de outro, que elas podem exercitá-la em qualquer sentido, até mesmo em desfavor desse mesmo povo.”

O desvirtuamento da *legalidade tributária* nessa dobra constitucional, seja na edição de leis com conteúdo divorciado dos ditames constitucionais, seja quando manuseada na *prática fiscal* com base nela perpetrada ou ainda quando da realização desta conformada em meros atos normativos *infralegais*, normalmente não apresenta ostensiva visualização e sim, ao contrário, *se caracteriza por habitual dissimulação*, esta de difícil percepção, o que igualmente é captado com agudez por Roque Antonio Carrazza¹⁰²: “Não é fácil provar, reconhecemos, que um tributo afronta o princípio republicano. Isto, porém, não significa que a exigência constitucional inexistente. Sempre haverá situações em que, com toda a certeza, o princípio terá sido desconsiderado.”

Se hoje a *legalidade tributária* sofre essas interferências desfigurativas pelas entidades políticas ao manejarem a *competência tributária* conferida, em detrimento da outra parte atingida na relação jurídica que por aquela se deflagra (contribuinte), e se essa conduta, além de sistemática, vem minando e debilitando a isonomia mínima que, guardadas as diferenças já existentes entre cada um dos envolvidos, haverá de ser preservada intacta, nada mais apropriado do que uma revisão conceitual, ou, até mesmo, um resgate do que seja *legalidade* no âmbito tributário¹⁰³ e sob qual conceito a manipula o Fisco em todas as suas iniciativas.

¹⁰² Idem, p. 63.

¹⁰³ Ensina Roque Antonio Carrazza (idem, ibidem) em nota de rodapé: “É noção cediça, unanimemente proclamada por pensadores da melhor suposição, que toda palavra (ou expressão) possui um ponto central, incontroverso, acerca de cuja significação as divergências são impossíveis. Era o que pretendia exprimir Jellinek quando prelecionava que ‘um conceito tem limites, do contrário não seria um conceito’. Inexistisse uma área de inquestionável certeza sobre o cabimento de um conceito e as palavras não passariam de ruídos, despidos de qualquer conteúdo (Celso Antônio Bandeira de Mello). Portanto, todo conceito, ainda que vago e impreciso, é, por definição, uma noção finita, graças a que possui, necessariamente, um núcleo central incontestável.”

Pode parecer inusitada essa pretensão, em razão da aparente obviedade que apresenta sob a visão fiscalista, todavia uma imersão nos confins dessa questão comprovará que é exatamente assim e o Judiciário, como guardião soberano da Carta Magna, mais uma vez será exigido, porém nesta oportunidade para ir além da apreciação perfunctória que normalmente tem conferido à controvérsia ora levantada.

Em síntese, a *legalidade tributária* vista simplesmente como deve ser: mero desprendimento da Carta Maior. Quando a lei se presta a abarcar qualquer conteúdo, da justiça e da injustiça, da igualdade e da desigualdade, da imposição tributária desejada e daquela sob o signo do mais puro abuso, uma atenção maior é necessária quando o assunto é *prática fiscal*, de vez que esta será justamente o instrumento de concretização daquela.

Essa visualização que transcende o trivial positivismo que tanto venera o Fisco recomenda uma revisão do foco de discussão e exame da questão já no seu limiar, como adverte Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁰⁴, eis que do contrário estará o Direito a rumar, nas mãos de um Estado que prima pelo excesso e tangenciamento da efetiva *legalidade*, para uma verdadeira opressão e arbítrio contra aqueles que às exigências tributárias se expõem.

2.1.5 A lei em matéria tributária e processo legislativo

A sociedade brasileira teoricamente deveria estar representada pelo Poder Legislativo com seus membros eleitos em processo democrático para fielmente converterem em resultados as aspirações daquela a ele confiadas. Entretanto, com incompreensível frequência, não é essa a realidade encontrada nos parlamentos em que o Direito das maiorias tende a se

¹⁰⁴ Op. cit., p. 91-92, *in verbis*: “E, quem ousará dizer que o princípio da igualdade é delirante? Não desconhecemos o velho refrão: ‘nem tudo que é legal justo é’. Esta dicotomia entre *justiça e direito* é tão avelhantada quanto a humanidade. A lei, também o sabemos, é antes de tudo *veículo de qualquer conteúdo*, da justiça e da injustiça, da igualdade e da desigualdade. Nem por isso e até por isso devemos cuidar de insuflar no *direito-sistema os valores pelos quais a vida vale a pena ser vivida: liberdade, igualdade, justiça e segurança*.(...)”

Quanta amargura em ver *Enno Becker* recomendando dever ser o Direito Tributário alemão a expressão jurídica do nacional-socialismo de Hitler. É disso que se trata. Se a *lei* aceita qualquer conteúdo, bastando o domínio da *máquina do estado*, devemos fazer *política* para que o *direito* seja justo. E devemos deslocar a *legitimidade do sistema jurídico* do plano formal e político para o plano axiológico e *dentre as várias axiologias*, admitir como legítima, *apenas*, a que prestigie os valores da *liberdade, da igualdade, do pluralismo, da solidariedade e da democracia*. O Direito, como instrumento de poder, tem sido, ao longo dos tempos, o instrumento da opressão. Sob as altas pressões do mundo moderno estamos chegando aos *pontos de mutação*. O pretérito não nos alenta.”

mostrar merecedor de cuidados mais acentuados, enquanto o das minorias, por não fazerem vingar seus anseios diante da inferioridade numérica de seus representantes, invariavelmente são mitigados, ou, ainda, simplesmente desconsiderados. Por força dessa realidade, expressiva parte da sociedade sequer chega a ter representação nos parlamentos e governos, e, por decorrência lógica, seus direitos são, por exclusão, feridos pelas próprias leis gestadas no parlamento, já no aspecto da *legalidade formal*.

A essa porção do segmento social, ao menos uma proteção deverá, necessariamente, ser conferida e essa, como de resto à totalidade da sociedade, deságua no Judiciário, como poder/dever hábil e apto a assegurar a prestação jurisdicional, efetivamente investido de condições de zelar pelos princípios, direitos e garantias constitucionais. É evidente que sem o cumprimento da Constituição de nada adianta sua existência, muito menos a torrencial produção legislativa derivada.

A preocupação com a *legalidade tributária* e a *prática fiscal* com base naquela perpetrada se acirra ainda mais quando a atividade legislativa encerra impressionantes distorções¹⁰⁵, a iniciar pela inconstância, discutível inclinação a interesses políticos – ou mais precisamente “politiqueiros” – do momento e, a par disso, incapacidade de compreender e cingir-se à estrita obediência à Constituição, que jamais fica ao seu alvedrio, como se constata diuturnamente.

Como a *prática fiscal* decorre das leis que a disciplinam, com o Poder Legislativo e sua atuação exercitando participação direta sobre como e sob qual fisionomia se dará a concretização das ações fiscais, não se admite que esse Poder descure do *Estado Democrático de Direito*, afastando-se dos direitos e liberdades fundamentais que este preconiza, nem negligencie no processo de formulação das leis e *conteúdos* dessas. Qualquer inclinação diversa representa negar a vontade do povo, além de, já nesse preâmbulo, comprometer a validade do modelo fiscal e a atividade fiscal que encontra no princípio da legalidade seu limite intransponível.

¹⁰⁵ “O desajuste do Legislativo para desempenhar suas funções constitucionais mais relevantes fica evidente quando se verificam as três atribuições fundamentais: o Legislativo não participa na fixação das prioridades do governo, não exerce controle sobre o Executivo e quase só aprova projetos de lei originários de iniciativas do Chefe do Executivo”. DALLARI, Dalmo de Abreu. *O Poder dos Juizes*, São Paulo: Saraiva, 1996, p. 4.

Não foi por mero acaso que o legislador constituinte, empenhado em acautelar direitos dos contribuintes, prosseguiu mais além: deixou estampada esta idéia noutra passagem da Carta Magna, nomeadamente em seu artigo 150, inciso I.

A lisura do Legislativo e sua incondicional inserção nos comandos constitucionais ao tratar da matéria tributária, quando da edição de leis a respeito, são requisitos *sine qua non* para que a *prática fiscal* se mantenha nos escaninhos autorizados pela Carta Política e os direitos e garantias da sociedade, e, em particular, dos contribuintes, não sejam relegados¹⁰⁶. Como o Legislativo pátrio, em especial na esfera federal, tem ao longo dos últimos anos se mostrado titubeante e ineficiente na produção legislativa em comento, essa ausência de um tratamento minimamente razoável à questão tem se refletido diretamente na *prática fiscal* que viceja hoje, corporificada num excesso normativo que violenta qualquer definição de isonomia que se queira construir ou preservar.

Atualmente, as proteções constitucionais conferidas aos contribuintes, na tentativa de preservar um mínimo de equilíbrio entre as partes da relação jurídica tributária, não só sofrem sucessivos ataques pelas entidades tributantes como vêm sendo gravemente esvaziadas pelo Fisco¹⁰⁷, no *iter* que se inicia com a edição de leis nessa área e finaliza com a coerção dos contribuintes ao cumprimento das denominadas *obrigações principais e acessórias*¹⁰⁸.

É sob essa perspectiva que a atividade normativa (seja aquela originária do Legislativo, seja aquela oriunda do próprio Executivo), em sede de tributação, quando se analisa a *legalidade* que servirá de âncora e guia para a *prática fiscal*, vai muito além da questão meramente formal e insuficiente da existência de uma prévia lei.

¹⁰⁶ “Aqui, mais do que em qualquer outro setor da vida coletiva, impõe-se a estrutura de freios e contrapesos implícita no sistema da divisão de poderes e funções do Estado, em favor de uma eficaz proteção ao cidadão/contribuinte”. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988: sistema tributário*, p. 275.

¹⁰⁷ Não é acaso que já se busca instituir, em texto normativo específico, um *Código de Defesa do Contribuinte*, estando no âmbito federal tramitando projeto de lei dessa natureza no Congresso Nacional, enquanto o Estado de Minas Gerais, recentemente, revelou-se pioneiro em editar norma nesse sentido, como é o caso do *Estatuto do Contribuinte* naquela unidade da Federação instituído através da Lei nº 13.515, DO-MG, de 08.04.2000. Essa é uma das mais candentes provas quanto a pertinência do acima asseverado.

¹⁰⁸ O artigo 113 do Código Tributário Nacional reza:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.”

O conteúdo dessa lei¹⁰⁹, isto é, seu assento material em simbiose perfeita com a Carta Magna vigente em toda sua dimensão, plenitude e aspiração do poder constituinte, não admite amesquinamento, muito menos excessos ou desvirtuamento por um dos Poderes da República sobre os demais, e, ao final, sobre a própria sociedade, pondo em risco não só a estabilidade das instituições e o conceito de nação federativa sob o pálio de cláusula pétrea na Carta Maior mas, principalmente, o *Estado Democrático de Direito*.

Nesse ambiente, as *legalidades vigentes*¹¹⁰ têm hospedado todo esse desajuste e exacerbação impositiva através de leis e de outros atos normativos sem nenhuma isonomia por parte do Poder Executivo¹¹¹ quando do exercício de sua *competência tributária*, transpondo esse fenômeno e seus efeitos para a ordem jurídica constituída. A Administração Tributária, ao depois, por comodidade e interesse, solenemente *reproduz* – quando não amplia, como é freqüente – essa realidade, e o contribuinte, por sua vez, sofre todas as conseqüências e danos daí decorrentes, de modo que o problema existente demanda uma inspeção desde seu embrião, o que, inevitavelmente, adentra na avaliação da produção normativa existente sobre o assunto, sua forma, caracteres e dimensão.

A *prática fiscal tem se orientado*, como demonstra a realidade do cotidiano, por um positivismo que discrepa do Direito e se aproxima muito mais de um *legalismo* como significado único de Estado¹¹², e mais, de um Estado dissociado da realidade social. O reverso dessa distorção é o uso coercitivo e unilateral do Direito pelo Estado – ou mais precisamente

¹⁰⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 23, proporciona um panorama de como os abusos e distorções no conteúdo de uma lei, ainda no plano da produção da norma, se efetivam no instante em que juridicizados por um Legislativo omissivo e conivente, ingressam posteriormente na ordem jurídica constituída sob o manto de pseudo ou, no mínimo, questionável “legalidade”. Sobre esses meandros destaca o jurista mineiro: “Ocorre que os critérios e valores que informam historicamente a construção das ‘legalidades vigentes’ trazem a marca dos interesses concretos, até mesmo conflitantes, que do fundo mais profundo da sociedade emergem à luz colimando ‘formalização’ e ‘juridicidade’”. No caso do Fisco, este tem explorado exacerbadamente tal possibilidade, “legalizando” tudo, absolutamente tudo que lhe interessa, sem nenhuma preocupação com o conteúdo das leis e atos infralegais que edita, em avalanche imensurável, unilateral e antítese de equilíbrio e isonomia na relação jurídico-tributária, tudo sob indiferença ou complacência do subalterno e submisso Congresso Nacional. Os efeitos dessa realidade para os contribuintes são desastrosos.

¹¹⁰ A expressão lapidar é de Sacha Calmon Navarro Coelho.

¹¹¹ GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*, p. 56, é muito claro ao perceber essa realidade quando afirma: “Lei nenhuma pode permitir ao Executivo arvorar-se em legislador, pretendendo onerar a propriedade, como se não tivéssemos Constituição. Não há competência tributária à margem da legalidade, sob pena de ofensa ao magno princípio da chamada separação de Poderes. Nenhum preceito legal ou - e muito menos - administrativo pode derrogar os mais básicos princípios constitucionais e excluir a aplicação de toda a Constituição, harmônica e sistematicamente considerada.”

¹¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 25, bem define a possibilidade de se flagrar esse fenômeno mediante análise do próprio Direito quando leciona: “O Direito é uma testemunha dos tempos. A análise das ‘legalidades vigentes’ permite retratar as sociedades humanas em todos os seus planos e aspectos.”

da lei – como meio para atingir os fins visados, na *prática fiscal* contemporânea, com todas as vicissitudes que vem apresentando.

É preciso ter presente, para o exame adequado da prática fiscal, que só a *lei* é capaz de inovar o sistema normativo infraconstitucional, na condição de fonte primária do Direito, a alijar, nesse contexto, em sede de tributação, qualquer outra norma inaugural que venha a ser editada pelo Executivo, fora das exceções constitucionalmente previstas¹¹³. À guisa de exemplo, mencione-se, entre incontáveis existentes, a utilização dos *regulamentos* para exceder o conteúdo, sentido e alcance da lei.

A lei no ordenamento jurídico vigente transcende simples veiculação formal, devendo seu *conteúdo* guardar exata proporcionalidade às intocáveis limitações às liberdades e garantias constitucionais sobre as quais vier a dispor, assim como ser editada, interpretada e aplicada a partir dessas projeções. Essas condicionantes, no permear da *prática fiscal*, têm sido constantemente desprezadas¹¹⁴ e, nessa postura que mina sua legitimidade, a *legalidade*, colhida na sistemática constitucional e fidedigna a essa, simplesmente comprometida.

A *legalidade* que orienta os órgãos fiscais sempre faz desses meros e fiéis cumpridores da lei através de seus agentes regularmente investidos nas respectivas funções, na dinâmica do dia-a-dia. Quando suas ações são condicionadas à autorização da lei, na forma, nos limites, como e quando essa estabelece, soa no mínimo estranha a miscelânea que tem aglutinado além do convencional a pessoa política tributante juntamente com seus órgãos administrativos executores da fiscalização e arrecadação de tributos¹¹⁵, denotando, por partes de ambos, uma sangria extraordinária de atos normativos injetados no sistema jurídico pelo Fisco, ou mesmo por seu braço jurídico, a Procuradoria da Fazenda Nacional.

¹¹³ GONÇALVES, José Artur Lima. Op. cit., p. 56.

¹¹⁴ De acordo com José Artur Lima Gonçalves, op. cit., p. 58: “Essas noções relativas ao conteúdo e alcance do princípio da legalidade não podem ser menosprezadas – como freqüentemente acontece – no trato de questões relacionadas ao imposto sobre a renda (como, de resto, em matéria tributária em geral). O vício de tomar o regulamento (para não referir as chamadas portarias, instruções normativas, pareceres normativos, etc.) como ponto de partida da análise de questões relativas ao imposto sobre a renda é freqüente. O recurso à lei ordinária é raro; a referência ao texto constitucional chega a causar surpresa.

Convém, portanto, recordar os limites do âmbito da função administrativa, para colocá-la no seu devido escaninho sistemático.”

¹¹⁵ Pode parecer miragem ou especulação inconseqüente assertiva como a ora levantada, todavia muitos fatos, habitualmente despercebidos, têm falado por si só. Existem casos, v.g., a edição das Medidas Provisórias, que foram cunhadas por Procuradores da Fazenda Nacional, com remessa ao Presidente da República e posterior inserção na ordem jurídica. Nas aludidas Medidas Provisórias, com teor ditatorial que suprimiu inclusive garantias constitucionais, a relação jurídico-tributária e suas regras expressas à luz do Texto Maior foram ao tempo e modo como bem entendeu o Fisco, adredemente alteradas. Com um sutil detalhe: tudo ao Fisco e nada ao contribuinte.

É possível compreender e aceitar-se a legitimidade da prática fiscal regulada pelas regras que normalmente a tem orientado? E mais, quando o contribuinte manifesta insurgência, perplexo diante desse enredo, e sem mais nada entender, recebe o derradeiro golpe: “está na lei”. Essa pretensa suficiência da mera previsão legal antecedente tão invocada na *prática fiscal* pela Fazenda Pública e que, por vezes, não supera simples filigrana formal, não pode ser acatada sem antes, necessariamente, verificar-se sua sustentação frente aos componentes ocultos que suas dobras escondem.

O fundamento nuclear de que a *lei deve traduzir a vontade do povo* simplesmente inexistente nas situações antes apontadas a título ilustrativo ao passo que essas contemplam ainda, num efeito muito mais contundente, elementos que ferem principalmente a efetiva *legalidade*, a *segurança jurídica* e a *isonomia*, enquanto princípios fundamentais da Carta Política.

Essas distorções se ampliam quando, em não exercendo o Poder Legislativo sua função legada constitucionalmente pelo povo, ainda permite ao Poder Executivo que o faça em seu lugar, isto se não se mostrar, também, no que é pior, submisso, subserviente e conivente com os inconfessáveis interesses deste.

Não se questiona jamais a edição de normas que permitam à entidade tributante exercer plenamente a *competência tributária* conferida, assim como disponha de mecanismos legais aptos e eficientes para tanto, até mesmo porque tal previsão constitucional, além de representar um *poder*, consagra, ao mesmo tempo, um *dever*, e este não pode ser sequer objeto de renúncia à livre disposição da pessoa política.

Porém daí a considerar adequada a *legalidade tributária* que disciplina o exercício da referida *competência tributária*, sua formulação, edição, incidência e aplicação nos fatos jurígenos sobre os quais versa, vai uma grande distância e sobrevêm muitas inquietudes. Quando ao legislador cabe irrestrita obediência à Constituição e essa inexistente, seja por ação distoante daquela ou por pura omissão, resta ao Judiciário corrigi-lo, em nome do povo¹¹⁶.

Essa ambígua, vacilante e preocupante posição do Legislativo diante do Poder Executivo no Direito Tributário, com aquele suscetível e vulnerável a imposições deste atropeladas por apelos econômicos e políticos do momento, além das ingerências dissociadas

¹¹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988: sistema tributário*, p. 96.

do Texto Constitucional que tem provocado, exerce capital importância no exame da *legalidade tributária* e da *prática fiscal* hoje seguida no País, quando se junta a essa realidade, em especial na produção normativa capitaneada pelo Executivo, freqüente utilização de *presunções e ficções*¹¹⁷ como elementos eficazes para o desfiguramento da *lei*, mormente quando desamparadas dos pressupostos autorizativos que as legitimariam, além de utilizadas abusivamente e em excesso.

Uma questão fundamental a merecer atenção de todos reside nas limitações à instituição das *presunções relativas* pelo legislador, dados os efeitos que essa inserção provoca¹¹⁸, além dos limites estreitos de sua admissibilidade.

A utilização desmedida de *presunções e ficções* pelo legislador, transportando-as para o conteúdo da *lei*, é incompatível e verdadeira antítese à *legalidade tributária* vertida na Constituição Federal quando afeta e distorce, através dessa ferramenta, tanto o direito material como o processual, sempre em detrimento daqueles destinatários da norma obrigacional editada com esse teor e características. Em nível do direito processual, essa questão é tão grave que pode até mesmo comprometer a garantia do *devido processo legal*¹¹⁹.

Volvendo às *presunções* – e os efeitos das *ficções* nessa linha não são diferentes – transportadas para a *legalidade tributária* e demais atos normativos utilizados pelo Fisco, verifica-se que ambas, em matéria tributária, são empregadas, salvo raríssimas exceções, com o objetivo de albergar e beneficiar *exclusivamente* aquele. Além desse aspecto que produz *efeitos decisivos contrapondo-se à igualdade*, não se pode esquecer – e aí a dimensão dessa

¹¹⁷ DE PAOLA, Leonardo Sperb. *Presunções e ficções no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 76, apresenta as diferenças entre as duas figuras, nos seguintes termos: “Segundo entendimento corrente, o que diferencia *presunções* de *ficções* é o relacionamento entre fato conhecido e o fato desconhecido. Enquanto naquelas essa relação é provável, nestas, pelo contrário, é improvável ou, desde logo, sabida inexistente. Para alguns, a idéia de probabilidade, maior ou menor, deve ser, de plano, excluída, no caso das *ficções*. Assim, as *ficções* sempre implicariam falseamento da realidade, por via de equiparações entre coisas que nela não se equivalem.”

¹¹⁸ DE PAOLA, Leonardo Sperb, *idem*, p. 69-70, admoesta: “Não há dúvidas que, modificando o objeto da prova e, por conseguinte, aliviando, mas não invertendo, o ônus probatório de uma das partes, a *presunção legal relativa* tende a provocar um certo desequilíbrio entre os litigantes, favorecendo um deles em prejuízo do outro.”

¹¹⁹ DE PAOLA, Leonardo Sperb, *idem*, p. 70, adverte: “Surge o risco da *presunção* afetar o princípio do *devido processo legal*, principalmente nos seus corolários que impõem a igualdade de tratamento das partes litigantes e a paridade de armas. Com efeito, a *presunção legal relativa* pode criar tamanha dificuldade à parte por ela prejudicada, para apresentar prova em contrário, que todas as garantias do *due process of law* tornam-se inócuas. Institui-se uma desigualdade processual tão grande que dificilmente poderá ser eliminada no evoluir do processo. Um excessivo desequilíbrio, ocasionado pelo uso de *presunções legais relativas*, pode anular, irremediavelmente, a igualdade entre os litigantes. De pouco adianta franquear ao litigante todos os meios de prova, se a sua posição inicial é extremamente desvantajosa, mercê de normas que alteraram a distribuição do ônus da prova ou, em matéria de *presunções relativas*, o objeto da prova.”

realidade se agiganta – que os atos administrativos levados a cabo na prática fiscal já nascem sob a proteção da *presunção de legitimidade*¹²⁰.

As presunções, enquanto destinadas à facilitação da *prática fiscal*, até, nessa excepcionalidade, seriam admissíveis, o mesmo se dizendo quando voltadas para inibir possíveis comportamentos tendentes à evasão fiscal. Entretanto, ao serem manejadas pelo legislador inadequadamente, transpondo para o *conteúdo material da lei* conclusões normativas que discrepem ou agridam a *verdade material*¹²¹, demandam total reprovação, já que, para serem legítimas e validamente aceitas, exigem inteira e inarredável adequação ao subsistema constitucional tributário.

Essa conclusão se torna fundamental, no campo do *direito material*, por exemplo, quanto ao contorno legal de determinado fato imponível, jamais sendo admitido pela Carta Maior que, a pretexto de necessária adoção de *presunção* ou *ficção*, se configure aquele, normativamente, com *artificialidade*, quando essas não representarem fidedignamente a respectiva *materialidade* da hipótese de incidência. Inobservada essa exigência inflexível, a norma ordinária produzida estaria, inevitavelmente, hospedando, no seu conseqüente normativo, uma inconstitucional distorção ao *veicular, como existente, algo que comprovadamente inexistente, ou vice-versa*.

A *prática fiscal*, ao representar derivação vinculada e umbilical que guarda e extrai suporte de validade na *legalidade tributária*, é mera decorrência e conseqüência desta, de modo que seu exame, ao revés do que possa parecer aos mais desavisados, implica análise a partir da indigitada legalidade tributária e, fundamentalmente, das vulnerabilidades que esta apresenta.

¹²⁰ Além do referido atributo, os atos administrativos também contemplam os de *imperatividade* e *executoriedade*. Mas com relação à *presunção de legitimidade* que ora interessa com prioridade, insta conceituá-la, na voz de Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de direito administrativo*, p. 221, como segue: “É a qualidade, que reveste tais atos, de se presumirem verdadeiros e conformes ao direito, até prova em contrário. Isto é: milita em favor deles uma presunção *juris tantum* de legitimidade; salvo expressa disposição legal, dita presunção só existe até serem questionados em juízo. Esta característica é comum aos atos administrativos em geral.”

¹²¹ Esta inclusive figura como um dos *princípios* que orientam o processo (ou procedimento) fiscal.

2.1.6 Princípios da razoabilidade e proporcionalidade

A produção normativa no Brasil deve guardar absoluta sintonia com o *Estado Democrático de Direito* formatado na Carta Magna de 1988 e com os postulados que essa, através do Poder Constituinte, elegeu como valores fundamentais supremos para reger a sociedade.

Esses vetores impedem que a lei ou ato normativo de qualquer natureza tente distanciar-se dos pressupostos nucleares que lhes moldam previamente os limites de abrangência, sentido e natureza quanto ao *conteúdo* a que venham veicular. No que versa sobre a atividade fazendária, esse aspecto exerce uma feição mais acentuada quando a *legalidade tributária* é matéria constitucional e, mais do que qualquer outra, exige por parte do legislador incondicional formulação rigidamente consentânea com essas premissas alicerçadas no Texto Maior, sob pena de expor-se à invalidade.

É sob essa ótica que os *princípios da razoabilidade* e da *proporcionalidade* vêm exercendo extraordinário suporte para que leis ou atos normativos que desses dissintam sejam, dada a inconstitucionalidade que oferecem, expungidos de nosso ordenamento jurídico via *controle de constitucionalidade* conferido ao Poder Judiciário¹²².

O Supremo Tribunal Federal, como de resto também os demais pretórios do País, tem dado mostra de que não é aceitável acatar produção normativa que discrepe da Carta Magna e os anseios do povo ali consagrados. O primeiro, como seu guardião-mor, repele toda e qualquer tentativa de sua desfiguração ou inclusão na ordem jurídica vigente, por quaisquer dos poderes constituídos, de atos que contra aquela atentem, no que se inclui, obviamente, aqueles praticados pelo Poder Legiferante¹²³.

¹²² FILHO, Edmar Oliveira Andrade. *Controle de constitucionalidade de leis e atos normativos*, p. 23, leciona: “Por isso, quando o titular do Poder Legislativo produz norma jurídica que malfere o princípio da razoabilidade, se sujeita ao controle de constitucionalidade pelo Poder Judiciário.”

¹²³ O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento de Medida Liminar da ADIN nº 293-7/600 – DF (RJSTF – *Lex* 178:54) deixou claro que “(...) Todos os atos estatais que repugnem à Constituição expõem-se à censura jurídica – *dos Tribunais, especialmente* porque são irritos, nulos e desvestidos de qualquer validade. A Constituição não pode submeter-se à vontade dos poderes constituídos e nem ao império dos fatos e das circunstâncias. A supremacia de que ela se reveste – *enquanto for respeitada* – constituirá a garantia mais efetiva de que os direitos e liberdades não serão jamais ofendidos” (grifos no original). FILHO, Edmar Oliveira Andrade. *Idem*, p. 17-18.

Um exemplo eloqüente dessa baliza de equilíbrio mínimo se verifica na decisão do Supremo Tribunal Federal ora colacionada:

“Quando do julgamento da Medida Liminar da ADIN nº 1.158-8-AM (RJSTF – *Lex* 202:87), o Plenário da Suprema Corte, já na ementa do acórdão, advertiu que: ‘Incide o legislador em desvio ético-jurídico, quando concede a agentes estatais determinada vantagem pecuniária cuja razão de ser se revela absolutamente destituída de causa’.

Em voto que proferiu por ocasião do julgamento antes referido, o douto Ministro Celso de Mello ponderou que: ‘A essência do *substantive due process of law* reside na necessidade de proteger os direitos e as liberdades das pessoas contra qualquer modalidade de legislação que se revele opressiva ou, como no caso, destituída do necessário coeficiente de razoabilidade. Isso significa, dentro da perspectiva da extensão da teoria do desvio de poder ao plano das atividades legislativas do Estado, que este não dispõe de competência para legislar ilimitadamente, de forma imoderada e irresponsável, gerando, com o seu comportamento institucional, situações normativas de absoluta distorção e, até mesmo, de subversão dos fins que regem o desempenho da função estatal’.”¹²⁴

Em matéria tributária que o caráter analítico, a rigidez e exaustão do *sistema constitucional tributário* se postaram a um passo de esgotar toda a margem legislativa nesse campo, a *legalidade* não se limita apenas no teor dos incisos II, do artigo 5º e I, do artigo 150, ambos da Constituição Federal. A *razoabilidade* e o *princípio da proporcionalidade* sobrepairam em posição superior e interligada com referidos princípios exercendo permanente incidência no *conteúdo* normativo veiculado na legislação que for editada pelas entidades com a competência em foco.

Tratam aludidos princípios de garantir aos contribuintes um mínimo de equilíbrio nas imposições fiscais endereçadas a eles e na persecução dessas até a retirada coercitiva de parte de seus patrimônios pelo Estado, conduzindo, no tocante à *legalidade tributária*, possibilidades de examinar-se na legislação fiscal até mesmo seu aspecto político¹²⁵, além de sua *necessidade e oportunidade* e, ainda, se observa inteira, rigorosa e fiel *razoabilidade* e *proporcionalidade* ao que determina, rigidamente, o *sistema constitucional tributário* e sua acepção construída na e a partir da Constituição Federal vigente.

¹²⁴ FILHO, Edmar Oliveira Andrade. Idem, p. 23-24.

¹²⁵ FILHO, Edmar Oliveira Andrade. Idem, p. 23, ao referir-se sobre o *princípio da razoabilidade* destaca: “Esse princípio permite que os administrados possam aferir e questionar determinada lei tributária ou exação sob o seu aspecto político, na medida em que lhe dá o direito de perquirir sobre a necessidade e oportunidade de se legislar, e, se antes de editar lei criando tributos e contribuições, foram tomadas todas as medidas disponíveis para resolver o problema do déficit financeiro que estaria a reclamar a cobrança de novos tributos ou aumento dos já existentes.”

Por mais distante ou menor que seja o *desvio* dessas condicionantes¹²⁶, importará concreta e velada ofensa à efetiva *legalidade tributária* constituída pelo povo através do Poder Constituinte na Carta Magna e, por conseqüência lógica, representará *inconstitucionalidade*, ou, ainda, dependendo da natureza da norma que nessa situação incidir, verdadeira antítese da legalidade, ou, mais precisamente, *ilegalidade manifesta*.

O *princípio do desvio de finalidade* que na Constituição Federal vem positivado sob a denominação de *impessoalidade*¹²⁷ também encontra *conceito* e fonte positiva no artigo 2º, § único, alínea “e”, da Lei nº 4.717/65¹²⁸, de modo que essa *base*, que tem servido de campo fértil para a tática legislativa e operacional da ação fiscal, merece profunda e detida atenção de todos, já que dali, pelas facilidades que proporciona a abusos e opressões, têm partido incontáveis linhas de ações do Fisco, não raras vezes inconstitucionais ou ilegais.

O condicionamento da constitucionalidade das leis tributárias à observância do *princípio da razoabilidade* se mostra medida eficiente e que enseja prestígio não só porque regulador da exata dimensão da competência tributária mas, principalmente, ao levar o exame desses cometimentos ao Judiciário¹²⁹ que, constatando excessos, poderá e deverá escoimá-los prontamente do ordenamento jurídico. A inferência judicial, nesses casos, encontra assento

¹²⁶ A mais eloqüente lição a respeito do *desvio de finalidade* se colhe, ainda hoje, nos ensinamentos de Hely Lopes Meirelles, ao verberar:

“Desvio de finalidade – O *desvio de finalidade* ou de *poder* verifica-se quando a autoridade, embora atuando nos limites de sua competência, pratica o ato por motivos ou com fins diversos dos objetivados pela lei ou exigidos pelo interesse público. O *desvio de finalidade* ou de *poder* é, assim, a *violação ideológica da lei*, ou, por outras palavras, a *violação moral da lei*, colimando o administrador público fins não queridos pelo legislador, ou *utilizando motivos e meios imorais para a prática de um ato administrativo aparentemente legal*.

(...)

O ato praticado com *desvio de finalidade* – como todo ato ilícito ou imoral – *ou é consumado às escondidas ou se apresenta disfarçado sob o capuz da legalidade e do interesse público*. Diante disto, há que ser surpreendido e identificado por *vícios e circunstâncias* que revelem a *distorção do fim legal, substituído habilidosamente por um fim ilegal ou imoral não desejado pelo legislador*. A propósito já decidiu o STF que: ‘Indícios vários e concordantes são prova’ (RTJ 52/140). Dentre os elementos indiciários do desvio de legalidade está a *falta de motivo* ou a discordância dos motivos com o ato praticado. *Tudo isso dificulta a prova* do desvio de poder ou de *finalidade*, mas não a torna impossível se recorrermos aos antecedentes do ato e à sua destinação presente e futura por quem o praticou’. As expressões “*desvio de finalidade*” e “*indícios e circunstâncias*” são grifos originais do autor enquanto as demais foram grifadas. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*, p. 96-97.

¹²⁷ “O princípio da *impessoalidade*, referido na Constituição de 1988 (art. 37, *caput*), nada mais é do que o clássico princípio da *finalidade*, o qual impõe ao administrador público que só pratique o ato para o seu *fim legal*. E o *fim legal* é unicamente aquele que a norma de Direito indica expressa ou virtualmente como objetivo do ato, *de forma impessoal*’. MEIRELLES, Hely Lopes. *Idem*, p. 85.

¹²⁸ Art. 2º, § único, letra “e”, da Lei 4.717/65 reza: “o desvio da finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.”

¹²⁹ Precedentes nesse sentido se colhem em decisão da Suprema Corte Americana, tendo como relator o Min. Felix Frankfurter e, no Brasil, desde 1950, quando a Suprema Corte, admitindo o desvio do ato legislativo por excessiva taxaçoão, o considerou inconstitucional, através da decisão em que foi relator o Min. Orizombo Nonato.

destacado ao conferir maior efetividade e significado ao *princípio do devido processo legal*, enquanto um dos pilares do regime democrático, apto e adequado como meio de contenção ao exercício do poder de tributar.

Em suma, o *princípio da proporcionalidade* é corolário do *princípio da razoabilidade* e ambos extraem elementos de sustentação nos princípios do devido processo legal, da igualdade e da capacidade contributiva, assim como todos projetam repercussões no *princípio constitucional da legalidade tributária*¹³⁰ que, caso dessas vinculações sistemáticas desgarre, restará ferido, descambando a ação fiscal, nessa hipótese, por lógica decorrente, à velada *inconstitucionalidade* ou *ilegalidade*.

Nesse contexto, remanesce uma conclusão inequívoca: toda lei ou ato normativo inserido na ordem jurídica pela entidade política tributante, para posterior colocação em prática como vem fazendo, se incorrer em qualquer *excesso ou desvio de finalidade*, será inválido diante de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade.

2.1.7 Princípio da moralidade

A *legalidade tributária* se condiciona, ainda, de forma nítida, diante do teor do artigo 37, *caput*, da Constituição Federal, ao total cumprimento do *princípio da moralidade* que é pressuposto de validade de todos os atos praticados pela Administração Pública e, inclusive, do ato legislativo por aquela seguido em suas atividades, em especial no que tange ao legislador tributário. “Daí não estar em conformidade com a Constituição qualquer dispositivo de lei tributária que possa levar o Estado a ser beneficiário de ações ilegais ou inconstitucionais perpetradas pelos seus administradores. O princípio da moralidade administrativa repugna a atuação de qualquer membro de qualquer órgão do poder público de forma desonesta, com abuso de sua autoridade. Trata-se de princípio que passou, após o

¹³⁰ A magistrada Diva Maberli aponta os dois primeiros princípios antes indicados, além da *motivação*, como “condição da legalidade”, quando assevera: “Os princípios da razoabilidade, motivação e proporcionalidade são inferidos do artigo 37 da Constituição, por ter lugar no direito, regendo todas as esferas jurídicas e, de consequência, compelindo os órgãos do Estado a adaptarem, em todas as suas atividades, os meios de que dispõem aos fins que buscam e aos efeitos de seus atos. A razoabilidade, motivação suficiente e proporcionalidade adequada se tornam assim condição da legalidade. Há, assim, subjacente aos mesmos, a denominada proibição de excesso”. Medidas Provisórias e Recursos Administrativos. In: *Revista dialética de direito tributário*, n° 36, São Paulo: Dialética, p. 30, 1998.

advento da Constituição Federal de 1988, a integrar o rol daqueles que constituem o pressuposto de validade de qualquer ato estatal.”¹³¹

A torrencial produção legislativa e normativa que alimenta e fortifica a ação fiscal além do aceitável e tantas vezes contra o próprio Texto Constitucional atingiu tamanha desproporção entre o razoável e o respeito aos direitos e garantias dos contribuintes que até mesmo o princípio da legalidade constitucionalmente consagrado, justamente para evitar exacerbações, vem sendo diluído num cotidiano em que a *legalidade* é o que menos tem importado ao Fisco e o respeito à *moralidade* até mesmo como pressuposto para a existência daquela não supera os lindes da arrematada ficção, bastando, para essa comprovação, singela verificação de tantos casos hoje sendo discutidos no Judiciário a respeito dessas violências¹³².

Portanto há necessidade de se revisar a *ação fiscal* em todos os seus aspectos, a começar pelo berço – produção legislativa e normativa – onde ela “nasce”, “vive” e se “alimenta”. E de rever também se a *legalidade tributária* vem sendo exercitada na precisa delimitação traçada pela Constituição Federal e seu conteúdo normativo, como postulado de perene *supremacia e diretriz* para qualquer disposição infraconstitucional, e fundamentalmente para manter a função meramente regulamentadora do Poder Executivo em suas estreitas, contidas e subjacentes possibilidades de manuseio ou aplicação.

Qualquer interpretação jurídica no âmbito tributário, no que tange à *legalidade*, somente será aceitável e válida se vertida nestas premissas: “A interpretação jurídica deve, no âmbito do Estado Democrático de Direito, primordialmente considerar o conteúdo normativo da Constituição, ou seja, a atenção do intérprete deve voltar-se apenas mediatamente à disposição infraconstitucional. A interpretação do direito deve ser pautada pela constitucionalidade e não tão-somente pela legalidade.”¹³³

¹³¹ FILHO, Edmar Oliveira Andrade. Op. cit., p. 24.

¹³² FILHO, Edmar Oliveira Andrade. Op. cit., p. 25, relata: “Por tais razões, ofende o princípio da moralidade administrativa a manipulação de índices de inflação, a edição de leis no apagar das luzes de determinado ano, com o atraso na circulação do Diário Oficial, a edição de leis que limitam a compensação, com débitos futuros de valores recolhidos com base em leis declaradas inconstitucionais, e também os atos internos da administração que visem a procrastinar, sem justa causa, o cumprimento de lei ou ato normativo que ofenda qualquer dos direitos e garantias individuais encartados na Carta Magna.”

¹³³ Helenilson Cunha Prestes, ao prefaciar a obra de Edmar Oliveira Andrade Filho. *Controle de constitucionalidade de leis e atos normativos*, p. 6.

Fazer valer e aplicar a Constituição com maior intensidade e concretude, é pressuposto para que se mantenha incólume o Estado Democrático de Direito e os contribuintes não continuem sendo espoliados como ocorre hoje, exigindo para tanto um redirecionamento na forma de pensar e agir por parte dos legisladores, operadores do Direito, e, principalmente, do Judiciário, sob pena da Constituição Federal ser minimizada a tal ponto que o Fisco se sinta livre para a prática dos mais escabrosos abusos, às escâncaras ou nas sombras da ardilosa produção legislativa e normativa em seu exclusivo proveito, mesmo quando representativas de veladas agressões aos direitos e garantias individuais previstas na Constituição Federal, como adverte, mais uma vez, Edmar Oliveira Andrade Filho ao afirmar que “por força da Constituição Federal, os contribuintes contam com um enorme arsenal de direitos e garantias a limitar a atuação estatal, mas isso não lhes garante que os mesmos serão respeitados. Para impedir que o poder estatal de arrecadar tributos seja exercido de forma desmedida, sem freios, é que existe o controle de constitucionalidade das leis e atos normativos em geral.”¹³⁴

2.2 A Polêmica das Medidas Provisórias

Dentre as fontes legais ou normativas que formam a *legislação tributária*, nenhuma tem gerado tanta polêmica como as *Medidas Provisórias*. As razões que levam a essa maior atenção são várias, porém a expressiva maioria se destaca pela convergência que apresentam. Por esse motivo e dada a maior proximidade que guardam as *Medidas Provisórias* com a *legalidade tributária* e a *prática fiscal* dessa decorrente, seu exame é priorizado neste estudo. No tocante às normas infralegais a absoluta impropriedade para dispor sobre *legalidade* é velada e, nessa circunstância, na íntegra de plano afastadas.

Inobstante a previsão constitucional contemple como instrumentos normativos hábeis à implantação do *princípio da legalidade*, além das Leis Complementares e Ordinárias, também as Leis Delegadas e as Medidas Provisórias¹³⁵, e o Poder Judiciário, através do Colendo Supremo Tribunal Federal, tenha considerado veículo válido inclusive a última das

¹³⁴ FILHO, Edmar Oliveira Andrade. *Idem*, p. 9.

¹³⁵ “Na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, como veículos normativos implementadores do princípio da legalidade tributária constam: a) Lei Complementar; b) Lei Ordinária; c) Lei Delegada; e d) Medidas Provisórias. A rigor, no sentido da estrita legalidade tributária, tendo como conteúdo material o ato de instituir, reduzir ou aumentar tributos, aparecem a lei complementar e a lei ordinária como veículos típicos”. ICHIHARA, Yoshiaki. *Princípio da legalidade tributária na constituição de 1988*, p. 85.

espécies antes indicadas¹³⁶, contrariando torrencial e abalizada construção doutrinária que se posicionava pela total inadequação das *Medidas Provisórias* para tratar da matéria, se mantém válida e pertinente até hoje essa rebeldia contra o manejo do referido instrumento em sede de tributação, com significado de *legalidade* e como regra a disciplinar a *prática fiscal* na esfera federal.

A inconformidade com a veiculação de normas tributárias através de Medidas Provisórias não é nenhuma novidade, todavia, pela contradição científica e doutrinária que guarda com o *princípio da legalidade* e demais irradiações conflitivas com o ordenamento jurídico vigente, em especial quanto aos postulados mais elementares da Carta Magna, resiste em calar-se. Seus efeitos, em sede de prática fiscal, são por demais importantes.

O *princípio da legalidade* como vetor da *prática fiscal*, pela extraordinária importância que sobre esta exerce, não admite qualquer expediente que venha mitigá-lo ou desfigurá-lo, sendo alçado como matéria constitucional e considerado um *princípio universal*¹³⁷, a impedir relegação sob qualquer pretexto, notadamente pela substituição da *estrita legalidade* ou *reserva absoluta da legalidade formal* pela simples veiculação de normas através de Medidas Provisórias no instante em que estas são nitidamente inadequadas no campo do Direito Tributário.

A própria noção do que seja *interesse público*, quando esse é apropriado e propagado pelo Estado como se representasse e significasse exclusivamente *seus* interesses, ou como

¹³⁶ Essa orientação foi sedimentada no Supremo Tribunal Federal: “ ‘Tendo força de lei, é meio hábil, a medida provisória, para instituir tributos, e contribuições sociais, a exemplo do que já sucedia com os decretos-leis do regime ultrapassado como sempre esta Corte entendeu.’ (excerto do voto condutor do Min. Octávio Gallotti no julgamento da ADIN 1.417-0/DF liminar, pelo Plenário do STF, mar/1996)”. PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 123.

A posição da Suprema Corte é de absurda tolerância, que não se opõe sequer às reedições das Medidas Provisórias em matéria tributária.

¹³⁷ Mesmo antes do advento da Constituição Federal de 1988, na qual o princípio da *legalidade tributária* não só foi recepcionado como teve sua acepção sistêmica consagrada, ampliada e fortalecida, Ubaldo Cesar Balthazar já destacava, com inegável acerto, sua inquestionável importância e insusceptibilidade de amesquinamento por outros veículos normativos (em particular os *Decretos-leis* e que restaram substituídos para pior justamente pelas Medidas Provisórias), alertando para o atributo da *universalidade* que aquele hospedava, ao asseverar: “**Princípio da legalidade, um princípio universal.** Aliás, todas as Constituições vigentes afirmam explicitamente que os impostos devem ser aprovados pelos órgãos legislativos competentes, com exceção da Carta da União das Repúblicas Socialistas Soviéticas. E naquelas onde é dado ao Executivo expedir regulamentos em matéria tributária tal atividade é considerada constitucionalmente legítima, desde que a matéria não verse sobre a criação de impostos, competência exclusiva do Poder Legislativo”. O Decreto-lei como Fonte de Direito Tributário. In: *Revista dos Tribunais*, nº 559, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 23, maio 1982.

sinônimo desses, na mais grave impropriedade que poderia incidir, e tão acentuada na *prática fiscal*, exige avaliação atenta de todos os atos praticados pelo Estado, inclusive na órbita legislativa, quando apresentados sob esse pálio, a fim de que se detecte se estão inseridos, na realidade, no conceito de *interesse público*. Não se enquadrando nesse conceito, estarão virtualmente fadados à *inconstitucionalidade* ou *ilegalidade*. Desnecessário dizer que a Constituição Federal estabelece incontáveis sobreprincípios e princípios que sobrepõem o perfil e manipulação unilateral do que seja *interesse público*, o qual é subjacente e apenas sustentável quando compatível com o *princípio da legalidade, da segurança jurídica, da igualdade*, do respeito às *cláusulas pétreas constitucionais* e ao *Estado Democrático de Direito*, dentre outras premissas.

Cumprir não esquecer, ainda, que o *interesse público* não se confunde nem fica ao alvedrio e arbítrio do ente público, razões pelas quais se a prática de ato provindo da Administração Pública, levado a efeito com a invocação do *interesse público* ou sob sua motivação, e, verificada sua inexistência ou insubsistência, a *invalidade do referido ato* é inequívoca, notadamente em sede de tributação.

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 nesse diploma e dentro do planejamento e previsão ínsita que qualquer obtenção de *receitas derivadas* exige, antes da instituição ou majoração. 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 aquelas não são leis.

Admitir que as normas veiculadas mediante Medidas Provisórias, ainda 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

Se nos “anos de ferro” não era dado ao Executivo agir arbitrariamente, como admitir-se agora, quando se preconiza um *Estado Democrático de Direito*, a utilização de veículo tão violento, inapropriado e totalitário para tratar da matéria? Tal retrocesso agride qualquer consciência com um mínimo de razão.

outorgada ao Poder Legislativo, a delegação ao Executivo para impor tributos e outras exigências nesse âmbito. Tudo em violência aos anseios da sociedade que depositou essa missão nos seus representantes legisladores, ainda com a agravante das Medidas Provisórias contemplarem eficácia imediata, antes que a lei exista, quando somente esta, se válida, é que pode atender à observância do princípio da *legalidade*. Inclusive sequer sem existir garantia de que lei haverá, nem quando.

Os próprios requisitos de *relevância* e *urgência* exigidos expressamente na Carta Magna pela Medida Provisória como *conditio sine qua non* para sua edição, quando desrespeitados, a tornam de plano inconstitucional. Não é facultado ao Poder Executivo agir com discricionariedade a respeito, mas somente de forma *vinculada* em matéria tributária, além de serem aludidos pressupostos justamente reguladores e delimitadores das *condições* para edição do multicitado veículo normativo, isto é, apenas quando presentes, simultaneamente, a *relevância* e a *urgência*. Ausentes essas, o Executivo, sob pena de incidir em *inconstitucionalidade*, contra o exposto teor do artigo 62, da Carta Magna, está inibido e proibido de editar Medidas Provisórias.

Essas conclusões se confirmam, também, em raciocínio inverso, já que conferir ao Poder Executivo total liberdade para editar Medidas Provisórias sem a imprescindível presença dos requisitos de *urgência* e *relevância*, quando ostenta a *qualidade de parte interessada* e com competência para inovar a ordem jurídica constituída, importa, em última análise, criar obrigações na seara tributária, bem como definir e decidir os próprios conceitos de relevância e urgência, *mesmo quando esses concretamente inexistam*, o que, aliás, é trivial. Essa hipótese representaria, se admitida, comprovadamente, tornar a *legalidade tributária* uma mera ficção.

Sustentar o Judiciário que a verificação do atendimento dos referidos pressupostos cabe ao Congresso Nacional, é de uma incoerência latente, não apenas porque tal questão não pode ser tratada no plano da *discricionariedade* administrativa (que inclusive permite controle judicial quanto ao *motivo*, à *finalidade*, à *razão da prática* e outros elementos) quando detém atributo e natureza obrigatoriamente *vinculada* inadmitindo qualquer liberdade de ação – muito mais abusiva – ao Poder Executivo, é da essência e faz parte do *conteúdo* normativo

insculpido no artigo 62, da Constituição Federal, e, portanto, matéria afeta e passível de apreciação pelo Poder Judiciário¹³⁸ no tocante à constitucionalidade.

São mencionados pressupostos balizadores e limitadores da ação da entidade de direito público e, quando extrapolados ou ausentes, impeditivos à edição da norma veiculada por esse instrumento, sem contar, ainda, a omissão do Congresso Nacional que, nessa postura questionável, descumpra sua missão institucional legada na Carta Maior, fazendo com que o Executivo faça suas vezes e, o que é pior, convertendo a exceção em regra, com sérias lesões à ordem jurídica constituída e, particularmente, aos contribuintes, enquanto o Poder Judiciário, de forma reiterada, recusa apreciar e estancar essas incoerências, tudo em detrimento das aspirações constitucionais.

Como se não bastasse essa realidade, o requisito da *urgência* se contrapõe ao princípio da *anterioridade* que sobre aquele exerce supremacia a ponto de lhe retirar validade. O prazo de 30 (dias), se superado sem a conversão em lei da Medida Provisória ou sua rejeição, importa a impossibilidade de sua reedição¹³⁹, sem o que esse prazo passa a ser descumprido sem maiores conseqüências, ou, simplesmente, configurar-se inútil, já que reedições poderiam – tal como vem ocorrendo – ser *ad infinitum*¹⁴⁰, com imediata e mediata afronta ao preceito constitucional que fixa tal *prazo*, assim como exclusão da *urgência* por ele conceituada¹⁴¹ na própria Constituição, enquanto definida nesse lapso temporal.

¹³⁸ O entendimento da maioria dos Ministros do Supremo Tribunal Federal tem sido, todavia, salvo casos excepcionais, oposto ao acima sustentado, como ora se exemplifica: “O crivo da juridicidade formal das medidas provisórias (aspectos de *urgência* e *relevância*) é promovido pelo Congresso Nacional, que realiza sua rejeição, ou aceitação, disciplinando as relações jurídicas delas decorrentes, tendo o STF decidido que ‘não cabe ao Poder Judiciário aquilatar a presença, ou não, dos critérios de relevância e urgência exigidos pela Constituição (ADINs nº 162, 526, 1.397 e 1.417)’, conforme consignado na ADIn nº 1.667-9-DF (Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, j. 25.9.97, D.J.U. 1 de 21.11.97, p. 60586)”. MELLO, José Eduardo Soares de. As contribuições sociais e o descabimento da medida provisória para regular a emenda constitucional, em face do art. 246 da C.F. In: *Revista dialética de direito tributário*, nº 44, São Paulo: Dialética, p. 95, maio 1999.

¹³⁹ “Todavia, o STF tem admitido como válidas e eficazes as reedições de Medidas Provisórias, ainda não votadas pelo Congresso Nacional, quando tais reedições hajam ocorrido dentro do prazo de trinta dias de sua vigência, salientando que o poder de editar MP subsiste, enquanto não rejeitada (ADINs nº 295 e 1.533, entre outras), conforme consta da ementa do acórdão proferido na ADIn nº 1.610-5-DF (Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, j. 28.5.97)”. MELLO, José Eduardo Soares de. *Idem*, p. 96.

¹⁴⁰ Em abalizada crítica à interminável reedição de Medidas Provisórias como poder unipessoal do Presidente da República, atestando elevado grau de autoritarismo impregnado em instrumentos dessa natureza, o constitucionalista IVO DANTAS. Constitucionalidade da reedição de medidas provisórias. In: *Consulex – Revista Jurídica*, Brasília, DF, ano I, nº 3, mar. 1997, p. 6, obtempera: “Destas complacências vai o Executivo se alimentando, fazendo da omissão do Congresso Nacional sua sobremesa preferida, e do cinismo e arrogância de alguns, seu vinho predileto para uma embriaguez que já os leva ao perigoso grau da alucinação, já que – na visão do Executivo – todos os que discordam de suas posições são contrários ao progresso e ao bem-estar do Brasil.”

¹⁴¹ Um outro *conceito* objetivo de *urgência* nesse caso pode, se superada a delimitação dos 30(trinta) dias, se colher no limite de 45(quarenta e cinco) dias estipulado para o trâmite dos projetos de lei em caráter de *urgência* de iniciativa do Poder Executivo (artigo 64, § 1º e 2º, da Constituição Federal).

A ausência de hierarquia entre os veículos normativos relacionados pelo Texto Constitucional como aptos à implantação de normas tributárias¹⁴² não abona a equivocada conclusão no sentido de que todos atendam a exigência do *princípio da legalidade*, dada a integração e aplicação sistemática que exigem, na mais perfeita sintonia com o Texto Constitucional em sua totalidade. Ademais, pela natureza de cada um, somente as *Leis Complementares* ou Ordinárias (essas quando autorizadas por serem de utilização limitada à não abrangência pelas primeiras) se prestam a cumprir a referida exigência.

A inserção das *Medidas Provisórias* no ordenamento jurídico foi cunhada com base no direito positivo italiano, as quais, para expedição, se condicionam à existência de *extraordinária* necessidade e urgência. No caso do direito pátrio, o citado instrumento normativo afastou-se ainda mais da *legalidade* e se aproximou do arbitrário no instante em que, mesmo tendo adotado referido modelo alienígena, propositadamente excluiu a exigência advinda da *extraordinariedade* apontada, além de não ter fixado nenhum limite ou vedação em seu campo material, de modo que o Presidente da República foi autorizado a editar *Medidas Provisórias* sobre qualquer assunto ou matéria, mesmo quando flagrantemente incompatível com o sistema constitucional, em especial com a *legalidade tributária*.

De utilização balizadamente restrita e excepcional, as *Medidas Provisórias* se converteram de exceção em regra, atingindo tal desajuste que a *separação dos Poderes* vertida na Constituição Federal mais parece simples norma programática. Essa realidade, por si só mais do que suficiente para minar o *princípio da legalidade* no âmbito tributário, merece repúdio, censura e o devido restabelecimento da vontade do Poder Constituinte, sob pena, dentre outras conseqüências de inegável gravidade que se apresentam, do artigo 2º da Carta Magna restar tácita e concretamente revogado, em prestígio direto e imediato ao autoritarismo¹⁴³ que, aliás, já se faz presente no seio da *legalidade tributária*.

Yoshiaki Ichihara diagnostica essa ameaça lecionando: “A questão da relevância e urgência como pressuposto para a edição das medidas provisórias, por ser uma exceção ao princípio da separação dos poderes (*art. 2º da Constituição Federal*), de intromissão do

¹⁴² Embora normas primárias que extraem seu fundamento de validade diretamente da Carta Constitucional.

¹⁴³ Não se pode conceber, após a abertura política que sucedeu o regime da ditadura, sob qualquer hipótese, venham as *Medidas Provisórias* servir de instrumento para manter permeando nossa sociedade de abusos e opressão, seja no âmbito tributário onde a agressão patrimonial se acentua ou não, fazendo esta as vezes do *Decreto-lei* naquele período ao dispor do Chefe do Executivo.

Executivo nas funções típicas pertencentes ao Legislativo, deve ser restrita e realmente limitada a casos excepcionais, além de caber aqui uma interpretação restritiva.”¹⁴⁴

Outro aspecto que colide com a *legalidade tributária* é a reapresentação de Medidas Provisórias quando essas já sofreram expressa rejeição do Poder Legislativo, em manifestação que merece respeito por parte do Executivo. Ocorre que, inobstante essa realidade, tem o Executivo usualmente contornado aludida rejeição mediante submissão das referidas Medidas Provisórias mais de uma vez ao Legislativo, após alterações sutis ou maquiagens no texto original, ou, até mesmo, barganhas políticas que lhe assegurem a posterior aprovação¹⁴⁵. Essa conjuntura só faz confirmar a inteira imprestabilidade desse instrumento normativo para veicular matéria tributária, além da sujeição do Presidente da República, por essa prática, aos crimes de responsabilidade, nos termos do artigo 85 da Constituição Federal.

Não se pode jamais, salvo inominável heresia, se deter no exame da *legalidade tributária* a mera – e por vezes secundária – existência de uma prévia lei ou, o que é pior, de uma ínfima norma infralegal, muito menos pretender conceituar ou aplicar essa na *prática fiscal* que dela extrai seu fundamento nuclear de validade a partir do Código Tributário Nacional, quando este, inclusive, foi concebido no auge no regime ditatorial e dessas raízes e época herdou resquícios de autoritarismo, mas sim, sempre, inapelavelmente da Constituição, em sua acepção mais genuína e, também, rigorosamente mediante uma visão sistemática da mesma, sem o que a tênue linha divisória entre *legalidade* e *ilegalidade* no âmbito fiscal estará continuamente sendo manipulada e invadida pelo Fisco, com este deixando a lei para incursionar *pari passu* na mais grave e candente *ilegalidade*.

¹⁴⁴ Op. cit., p. 100.

¹⁴⁵ Aqui cabe uma pertinente inquietação ainda não suficientemente solvida, como aventa Yoshiaki Ichihara, op. cit., p. 104-105, *in verbis*: “Outra questão a ser enfrentada é a da medida provisória que é editada sem o preenchimento dos requisitos da urgência e da relevância, mas que por decisão, discussão e segundo as formalidades previstas na Constituição e no Regimento Interno do Congresso Nacional, acaba se convertendo em lei.

Seria nula ou anulável a medida provisória?

A lei seria nula ou anulável?

Padeceria a lei do vício de origem ou seria convalidada como lei?

(...)

Também, nem sempre a sustentação da tese do vício de origem, quando a medida provisória é convertida em lei, é possível. Em matéria tributária, o projeto de lei pode ser de iniciativa do Presidente da República ou do Chefe do Poder Executivo. Nesse caso, se considerarmos a medida provisória um ato administrativo com força de lei e de eficácia imediata, sendo esta convertida em lei, de outra forma, não podemos afirmar que a medida provisória e a lei decorrente têm a mesma natureza jurídica, ou seja, são a mesma coisa.”

A eleição desses e outros pressupostos prevaletentes não é meramente acidental e casuísta. Decorre, além das lições colhidas na árdua *práxis* do cotidiano e graves distorções ao longo dos anos presenciadas e mantidas praticamente incólumes diante de um “estado de sonolência”, que, involuntariamente, tem impedido, com raras e brilhantes exceções, uma imersão jurídica nos confins da profundidade que a *prática fiscal* tem revelado. Implica, como dizia com invejável precisão o mestre *Alfredo Augusto Becker*, ir além dos triviais *fundamentos óbvios* ou, no objetivo modesto desta investigação científica, mesmo sem convite e com possíveis portas fechadas, encontrar nos bastidores respostas que o cenário do palco tradicional não permite.

Sinaliza essa ousadia, em seus estreitos e por vezes não exaustivos limites, ao menos lograr uma breve inspeção da *prática fiscal* à luz da *legalidade tributária* que a orienta, sua fisionomia e alguns traços que a caracterizam e seus reflexos, por vezes ainda na mais hermética clandestinidade.

2.3 Vedação à Tributação Confiscatória

Dentre as destacadas garantias inseridas na Constituição Federal em favor dos contribuintes sob o título *Das Limitações do Poder de Tributar*, está a vedação à tributação confiscatória¹⁴⁶. Trata-se de um *princípio constitucional* de inegável importância, posto no mesmo preceito e ao lado dos *princípios específicos da legalidade e da isonomia tributárias* na Carta Política, a exigir, nessa condição, exame consentâneo com a posição ocupada.

A imposição tributária confiscatória apresenta óbice imediato frente à proibição que encerra o dispositivo constitucional que a tolhe e, ao mesmo tempo, por consequência e de forma mediata, também ofensa à *legalidade tributária*, na sua conjuntura constitucional, já que desautorizada pela lei qualquer obrigação normativa que venha exigir tributos tidos como confiscatórios.

¹⁴⁶ O art. 150, inciso IV, da Constituição Federal dispõe: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV – utilizar tributo com efeito de confisco.”

Um determinado tributo poderá apresentar-se supostamente formal e materialmente perfeito na sua instituição, porém quedar-se inevitavelmente *inconstitucional* quando incorrer em excessiva agressão ao direito de propriedade do sujeito passivo a tal ponto que extrapole a sua possibilidade *legal* de exigência autorizada pela competência impositiva traçada na Constituição Federal, no instante em que definido como confiscatório. Nessa linha de raciocínio, a aparente *legalidade* que, na primeira impressão, se tinha como consagrada, automaticamente e por consequência também estará diluída, já que *confisco* e *legalidade*, à luz do *sistema constitucional tributário*, se excluem.

Daí resulta, dada a proximidade que ambos os citados *princípios* exteriorizam, os liames que congregam e reflexos que irradiam entre si, a ponto de violado um o outro também restar atingido, uma necessária digressão a respeito da vedação à tributação confiscatória diante da *legalidade tributária* e da *prática fiscal* exercitada nesse sinuoso contexto.

2.3.1 Sua configuração

Tem a doutrina constantemente se debatido pela definição do que seja *confisco* sob os auspícios da previsão constitucional, enquanto o Poder Judiciário, incumbido de dar eficácia e concreção ao indigitado preceptivo, mostra-se cada vez mais ausente¹⁴⁷ pela múngua de decisões a respeito, aguardadas como mecanismo apto a conferir-lhe *efetividade*.

Essa indiferença presente há muitos anos só contribui para esvaziar o conteúdo normativo da Constituição Federal, negar-lhe incidência e necessária aplicação sistêmica e, em resumo, na prática e ao final, permitir que os contribuintes continuem tendo seus patrimônios devastados, em dimensão muito além daquela que o Poder Constituinte estabeleceu na textualização constitucional, vista sempre como um todo e não de forma fragmentária. É justamente nesse *isolamento da norma*, e na sua não aplicação nos casos submetidos à tutela judicial, que preceitos dessa magnitude são descumpridos, no tempo em que as garantias ali estatuídas e que dependem, para incidência *in concreto*, de uma

¹⁴⁷ “O princípio da vedação de tributo confiscatório não é um preceito matemático; é um critério informador da atividade do *legislador* e é, além disso, preceito dirigido ao *intérprete* e ao *jugador*, que, à vista das características da situação concreta, verificarão se um determinado tributo invade ou não o território do confisco”. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, p. 139-140.

concepção unitária, são postas no ostracismo. A persistir essa realidade, *princípios como a vedação ao confisco* se perderão no vazio, o que é inadmissível.

Malgrada a justificável e compreensível dificuldade em se estabelecer uma definição de confisco, seja em nível doutrinário ou jurisprudencial, esta não pode ser tida como pretexto pelos legisladores, intérpretes e, em especial, pelos operadores do Direito, para, inertes, considerá-la intransponível, escoimando aludido *princípio constitucional do sistema* mediante recusa ou omissão em sua aferição e aplicação no trato diário das relações jurídico-tributárias, enquanto nesse interregno a entidade tributante, incentivada pela falta de óbices legais, e, por esse cenário vacilante, sutilmente implanta em sua prática cotidiana o oposto da sufragada garantia constitucional.

Compulsadas as dissensões que grassam a respeito da definição ou expressão conceitual de *confisco*, se colhem pontos convergentes a permitirem um consenso mínimo e já de plano razoavelmente satisfatório, quanto apto a conferir-lhe aplicação prática. Assim se posicionam, dentre outros, José Mauricio Conti: “O tributo tem efeito de confisco quando é [de] tal forma oneroso ao contribuinte que importa em violação do seu direito de propriedade”¹⁴⁸; Luciano Amaro: “Confiscar é tomar para o Fisco, desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado. A Constituição garante o direito de propriedade (art. 5º, XXII, e art. 170, II) e coíbe o confisco, ao estabelecer a prévia e justa indenização nos casos em que se autoriza a desapropriação (art. 5º, XXIV, art. 182, §§ 3º e 4º; art. 184). A Constituição admite, como pena acessória, a perda de bens do condenado, na forma da lei (art. 52, XLV e XLVI, b)”¹⁴⁹; José Cretella Júnior: “Se o *quantum* do tributo exigido for tão grande ou oneroso que chegue a atingir o patrimônio do contribuinte, desfalcando-o no mais alto grau, temos o ‘tributo confiscatório’. O contribuinte precisará alienar seus bens para pagar o fisco.”¹⁵⁰; Aliomar Baleeiro: “Dentre os efeitos jurídicos dos arts. 153, § § 1º, 11 e 22, se inclui o da proibição de tributos confiscatórios, como tais entendidos os que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício de atividade lícita e moral.”¹⁵¹

¹⁴⁸ *Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997, p. 104.

¹⁴⁹ Op. cit., p. 138.

¹⁵⁰ *Curso de direito tributário constitucional*, p. 91 (grifo no original).

¹⁵¹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 564.

Diante dessas ponderações, é viável considerar utilização de tributos com *efeito de confisco*, de acordo com a visão de Ives Gandra da Silva Martins, “sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos superiores ao atendimento dessas necessidades para reinvestimento ou desenvolvimento)”¹⁵², complementando-se, ainda, “ou agrida direta ou indiretamente a *dignidade humana*”¹⁵³.

Colhe-se das definições citadas pelo menos uma conclusão incontroversa: restará nitidamente configurada a tributação confiscatória sempre que essa absorver uma *parte substancial* da propriedade ou da renda.

O critério orientador seguido na Argentina é importante e sustentável¹⁵⁴, além de compatível com o *sistema constitucional tributário* pátrio em sua composição qualitativa e quantitativa, considerando-se ainda que pela Carta Magna o direito de propriedade se encontra protegido – evidentemente que não de forma absoluta, até porque deverá atender sua função social e cede frente à incidência tributária a que se sujeita – dentre os *direitos e garantias fundamentais*, o que representa vedação constitucional a seu aniquilamento pela tributação além do razoável e autorizado pela Carta Política.

Mesmo assim, remanescendo ainda no terreno do subjetivismo o que seja “parte considerável”, não persiste dúvida de que essa é possível de aferição e aplicação nos casos concretos, de modo a evitar por parte do Estado a utilização de *tributos com efeito de confisco*. Mais importante que essa definição mínima é sua *efetividade* pelo Poder Judiciário¹⁵⁵, a quem não é dada a inércia, nem muito menos a cômoda condição de mero espectador.

Os citados dispositivos a que se refere o autor faziam parte da Emenda Constitucional nº 1/69.

¹⁵² BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*, v. 6, tomo I, p. 161.

¹⁵³ A inserção das expressões supra na definição do que seja tributação *com efeito de confisco* se justifica não apenas pela sua posição no Texto Maior, alçada já em seu primeiro artigo entre os *princípios fundamentais* do *Estado Democrático de Direito*, mas também por ser vedado olvidar seu alcance e eficácia, a impedir qualquer exigência tributária que venha a lhe afetar de qualquer modo. A preservação da *dignidade humana* está acima do dever de contribuir e sobre este exerce primazia, quando necessária mantê-la incólume.

¹⁵⁴ Esse delineamento quantitativo tem sido a bússola de orientação seguida pelo Judiciário Argentino. “Hector Villegas menciona que a Corte Suprema da Argentina tem sustentado que os tributos são confiscatórios quando absorvem uma parte substancial da propriedade ou da renda”. CONTI, José Mauricio. *Op. cit.*, p. 105.

¹⁵⁵ Oportuna a *nota de atualização* lançada a respeito por Misabel Abreu Machado Derzi, *op. cit.*, p. 551, ao advertir: “Não pode conviver com as normas constitucionais atuais a omissão do Poder Judiciário, comodamente acobertada de neutralidade, complacente com afrontas a direitos e garantias fundamentais cuja implementação, em última instância, é de sua responsabilidade. A Constituição veda a neutralidade e quer o oposto, a efetividade.”

Porém as dificuldades de se conferir eficácia e efetividade ao princípio constitucional que inegavelmente hospeda *conteúdo normativo* não se esgotam nessa obtenção de um parâmetro de definição elementar. Residem, talvez, com maior intensidade, em outro aspecto decisivo: saber se a vedação constitucional se direciona a cada tributo individualmente ou ao conjunto de tributos exigidos dos contribuintes, conforme suas situações individuais específicas.

Examinada essa questão sob as diferentes e tradicionais formas interpretativas, a conclusão mais consistente que se colhe é justamente a de ter o legislador constituinte buscado, ao inserir essa garantia do contribuinte na parte alusiva às *limitações constitucionais do poder de tributar*, efetivamente vedar a *utilização de tributo com efeito de confisco* quanto à *carga tributária*. E nunca sobre a quantificação individual de cada tributo. Até porque esta hipótese seria contraditória com o próprio *sistema normativo*, além de discrepante com a natureza e finalidades visadas pelo indigitado princípio, no instante em que determinada atividade produtiva invariavelmente sofre a incidência simultânea ou sucessiva de diversos tributos, consumindo, nessa circunstância, expressiva parte dos resultados que consolida, sob contingência global. Seria, também, dissonante da própria preservação de um dado bem, que em derradeiro citado princípio visa assegurar.

Nesse sentido, somadas as incidências de cada tributo e considerada a significativa expressão econômico-financeira de cada uma, ao final o *confisco* se cristaliza presente, em esvaziamento, caso fossem apenas consideradas isoladamente cada incidência para esse fim (verificação se houve confisco ou não), o próprio princípio. A tributação extorsiva, nessas circunstâncias, é incontrovertida.

A busca de uma definição satisfatória também não pode ser tolhida pela vagueza e imprecisão do preceito constitucional, nem jamais restar limitada ao que “exceder à medida fixada legalmente” como entende Ruy Barbosa Nogueira¹⁵⁶. Se admitida a extração da noção de *confisco* do excesso determinado na lei, mais uma vez, além de inquinada possibilidade à edição de lei inconstitucional que extrapolasse o *razoável e proporcional*, restaria ao alvedrio do legislador ordinário definir *confisco* após já implementadas nas leis instituidoras de cada tributo o critério quantitativo (alíquota e base de cálculo) desses. Em outras palavras, estaria a aferição da ocorrência de confisco sendo feita apenas posteriormente diante de uma situação

¹⁵⁶ *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 125.

jurídica já constituída, sem possibilidades de questionamento sobre a aptidão conceitual ou não nos critérios normatizados por essa lei, o que seria mais uma vez inócuo¹⁵⁷. A única hipótese em sintonia com o mandamento constitucional seria a edição de lei fixando o limite quantitativo máximo de cada tributo (determinado percentual) ou, mais precisamente, como se revela mais acertado, o *teto limite da carga tributária*. Todo e qualquer excedente desse parâmetro balizado normativamente representaria tributação com efeitos confiscatórios.

Controvérsias prosseguem ainda quanto aos tributos indiretos que permitem *repercussão*¹⁵⁸. Além dessas distinções próprias às espécies tributárias e suas conformações, outra particularidade mais destacada merece exame: trata-se da arrecadação sob o *sistema da extrafiscalidade*¹⁵⁹. Até que ponto existe liberdade, sem incorrer na utilização da tributação com *efeito de confisco*, o mecanismo da tributação com objetivos extrafiscais que, a título ilustrativo, fixar alíquota dos cigarros em 300% ou 400%? Ou esse sistema de tributação não sofre reflexos da vedação constitucional em comento? A resposta, a despeito do distinto regime jurídico dessa modalidade de tributação, sugere-lhe sujeição ao preceito constitucional em tela.

Superada essa difícil e inconclusa persecução de uma definição para o alcance da garantia constitucional em apreço, interessa retomar a necessidade imperiosa dos legisladores, intérpretes e, naturalmente, operadores do Direito, atentarem sempre para expedientes habituais da *prática fiscal* que, indireta ou engenhosamente, representam verdadeira *utilização dos tributos com efeito de confisco*, como, por exemplo, quando não se atualizam monetariamente as faixas de isenções e as deduções, se restringem e limitam os abatimentos referentes ao imposto de renda da pessoa física, impedem a correção monetária de balanços, negam a plena compensação de prejuízos fiscais, desfiguram, mitigam e delimitam a consideração de *despesas necessárias*, ao menor sinal de irregularidades desqualificam a

¹⁵⁷ Essa vulnerabilidade é sinalizada por Kiyoshi Harada, *Direito financeiro e tributário*, p. 208, ao asseverar: “O critério formal, representado pela superação da alíquota legalmente fixada, por sua vez, só detecta o efeito confiscatório de um tributo no caso de afronta à expressa disposição de lei, hipótese difícil de ocorrer, a não ser por erro, quando o tributo recolhido a maior poderá ser repetido.”

¹⁵⁸ “Vem a ser o fenômeno pelo qual passa a pessoa que recolhe o imposto ao Estado liberta-se do sacrifício, transferindo-o, no todo ou em parte, a terceiros.

A pessoa obrigada ao recolhimento do gravame fiscal recebe a denominação de contribuinte de direito, legal ou de *jure*; a que suporta economicamente essa carga, por meio da repercussão, identifica-se como contribuinte de *fato* ou efetivo, normalmente desconhecido do Estado”. VALÉRIO, Walter Paldes. *Programa de direito financeiro e finanças*. 6. ed. Porto Alegre: Sulina, 1996, p. 131.

¹⁵⁹ Instrumento de intervencionismo do Estado com objetivos econômico-sociais, como, por exemplo, na concessão de incentivos fiscais ou taxação excessiva de determinados bens ou produtos buscando inibir sua circulação, aquisição ou consumo.

escrituração contábil das empresas e impõem seu lucro pelo arbitramento além do correto, e, ainda, tantas outras hipóteses que têm levado a danos e desequilíbrios consideráveis, bem como a uma avalanche de ações no Judiciário. São meios e formas oblíquas de se retirar patrimônio dos contribuintes sem expor ferimento, *aparente*, à rígida e aplicável previsão constitucional configurativa de *confisco* que tais procedimentos em realidade hospedam.

Também não se admite validade à luz do citado princípio (inobstante sua aceitação quando adstrita exclusivamente à operacionalidade da atividade fiscal em nome da *praticabilidade*¹⁶⁰ por alguns defendida), seja através de fixação de limites, exigência de obrigações acessórias incompatíveis com preservação da carga tributária nos lindes constitucionais ou, com muito mais razão, ainda, mediante a *imposição de presunções e ficções negadas pelos próprios fatos*, sirvam esses mecanismos excepcionais de aplicação questionável e restrita, para destruir o direito de propriedade ao restarem manipulados pelo Fisco, justamente para ocultar e dissimular tributação com efeitos nessa zona cinzenta praticada.

A verificação qualitativa e quantitativa do conjunto das incidências impostas a cada contribuinte e sua rigorosa adequação com parâmetros compatíveis e apropriados com a feição constitucional em todos os seus desdobramentos é o antídoto inexorável ao cumprimento da indigitada garantia constitucional, apta à preservação da incolumidade do direito de propriedade e, fundamentalmente, ao resgate da dignidade da pessoa humana, como parte integrante da tão sonhada *justiça fiscal*.

Fincado nesses pressupostos, impera avaliar-se, ainda que de maneira superficial neste primeiro momento, também a influência e liames da *capacidade contributiva* na apreciação do tema em debate. Trata-se de princípio constitucional que se antepõe e contrapõe à tributação com efeitos de confisco, bem como ostenta concreta aptidão para dimensioná-lo, de vez que, descumprido aquele, automaticamente haverá tributação confiscatória, enquanto o raciocínio inverso também é verdadeiro. Citados princípios, ao mesmo tempo, se destinam a preservar a capacidade econômica do contribuinte.

¹⁶⁰ “A praticabilidade, como um princípio importante e difuso no ordenamento, autoriza a criação de presunções, tetos e somatórios em lei, desde que, com isso, não fiquem anulados princípios constitucionais como aquele que veda utilizar tributos com efeito de confisco ou aquele que determina a graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte”. BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 580-581.

Sem desprender jamais da visão sistemática da Constituição Federal no exame na matéria, se colhe nessa linha de investigação, mais uma vez, elemento de convicção plausível a uma definição de confisco na órbita das relações tributárias. Com certeza, ao se ancorar a *definição* de tributos com efeito de confisco nos *princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade*, estará essa ao alcance de controle judicial. É esse o desiderato mais importante de tudo, sob o pálio do contribuinte.

Ainda nesse panorama, sempre sem descuidar da interpretação e aplicação constitucional voltada à efetividade ampla, como vértice eficaz e nuclear da questão, se mostra, novamente, em sincronia com as considerações até então deduzidas, a vinculação dos elementos delineadores já declinados à observância do princípio da capacidade contributiva, e, de todos, aos princípios constitucionais implícitos da *razoabilidade* e da *proporcionalidade*, a configurar qualquer utilização de tributos pelo Estado desgarrada dessas premissas, negada a moderação exigida por fundamento constitucional, como *confiscatória*, e, portanto, vedada. Esse entendimento é partilhado por muitos¹⁶¹, como se ilustra na voz de Kiyoshi Harada: “Finalizando, para saber se um tributo é confiscatório ou não, deve-se analisar o mesmo sob o princípio da capacidade contributiva que, por sua vez, precisa ser examinado em consonância com o princípio da moderação ou da razoabilidade da tributação verificando, ainda, se a eventual onerosidade da imposição fiscal se harmoniza com os demais princípios constitucionais, garantidores do direito de propriedade, da liberdade de iniciativa, da função social da propriedade etc.”¹⁶²

Não se pode esquecer, contudo, da *essência*. Esta, *impeditiva da tributação desmedida*, por sua vez, volve e remete à *liberdade* do ser humano. A *legalidade tributária* somente estará de acordo com o primado da Constituição Federal e *Estado Democrático de Direito* que esta se propôs implantar, e por decorrência lógica a *prática fiscal* nos exatos lindes por aquela traçados, se e quando tal *condição essencial* for realmente cumprida, eis que, como já alertava Montesquieu há dois séculos, a carga tributária guarda estreita relação proporcional com a liberdade das pessoas.

Por isso o Estado não só está impedido de exacerbar a competência a ele atribuída nessa esfera sob pena de *pari passu*, a cada excesso, não só negar essa regra cristalizada na história como também rumar rapidamente para um Estado despótico e que só faz crescer a

¹⁶¹ Dentre esses, Ricardo Lobo Torres.

¹⁶² Op. cit., p. 209.

servidão de seus contribuintes, torna letra morta as aspirações que formatam a preleção contida no preâmbulo da Carta Magna vigente quando de sua promulgação como, ao cabo de tudo, fere de morte a liberdade ali insculpida como um valor supremo universal e inalienável.

2.3.2 Multas

Carente de uma investigação mais profunda, dada a exclusão feita de plano pela expressiva doutrina, não se tem ainda hoje um posicionamento estanque sobre a vedação da *tributação com efeito de confisco* sobre as penalidades pecuniárias, ou se aquela diz respeito e se aplica apenas sobre *tributos*, como aparentemente induz o preceito constitucional que a abriga.

Além da pertinência dessa averiguação pelos aspectos supramencionados, esta sofre realce quando se presencia, no cotidiano das relações jurídico-tributárias, quando perpetradas na dinâmica da prática fiscal, a imposição de penalidades pela Administração Tributária que superam, em muitos casos, o próprio *quantum* do tributo que a originou. São muitos os casos que as penalidades ostentam impressionantes percentuais de 300% (trezentos por cento) ou, em algumas situações, até 500% (quinhentos por cento), o que revela e esconde, na realidade, inobstante as motivações – por vezes ponderáveis quanto à necessidade de rigor – que as provocam, verdadeira e concreta forma de, *indiretamente*, o Fisco utilizar *tributos com efeito de confisco*.

Não se diga aqui, em equívoco visível, que, em se tratando de relações jurídicas completamente diversas, inadmitido se torna o exame conjugado ou comparado, sob pena de miscelânea insustentável. No instante em que o Fisco, impedido de exasperar o *tributo* sob pena de incidir na vedação constitucional do *não-confisco*, o faz mediatamente e através da mesma *obrigação principal* (artigo 113, § 1º, do Código Tributário Nacional), levado a efeito, porém, nos seus consectários (multas), estará ele, ao final e por via oblíqua, atingindo o mesmo resultado que a vedação constitucional lhe proíbe.

Embora se reconheça a resistência que a sustentação *supra* encerra, não se pode olvidar esse fenômeno tão presente na *prática fiscal*, sobretudo à luz da ordem econômica estável vivenciada no Brasil após 1994, e as diretrizes que têm norteado a produção normativa

visando a tornar compatível o cumprimento das obrigações pecuniárias sob um mínimo de civilidade e equilíbrio entre as partes envolvidas em dada relação jurídica, afastando-se abusos e exigências de encargos demasiadamente onerosos¹⁶³.

Será que a relação jurídico-tributária deve ficar indene a essas modificações normativas exigidas pelas transformações sociais, da economia e suas políticas, mantendo-se as penalidades escorchantes que ora contempla a legislação tributária? Não é dado ignorar que há bem poucos anos a imposição de certa penalidade de 300% (trezentos por cento) poderia ser facilmente superada e recuperada mediante o transcurso de tempo reduzido de apenas quatro meses e seus efeitos diluídos pela simples corrosão inflacionária reinante na época, enquanto que hoje, penalidade desse mesmo patamar, exige que o contribuinte, sob uma inflação média de 10% (dez por cento) ao ano, leve em torno de 30 (trinta) anos para absorver e recuperar o gravame que uma multa de igual dimensão lhe acarreta. Como se observa, a questão apresentada é, no mínimo, polêmica.

Nessa conjuntura e sem descuidar de que as penalidades exercem inegável função destinada a preservar os interesses da coletividade que prevalecem sobre os particulares daqueles que sofrem referida sanção, ainda assim não é possível deter-se na vulnerável corrente fiscalista que busca, nessa explicação, ilimitada e incondicional competência para fixar penalidades onzenárias, de alcance destrutivo intolerável¹⁶⁴.

Convém consignar, no entanto, que muitos pensam de forma diametralmente oposta como, exemplificativamente, se posiciona Misabel Abreu Machado Derzi assim vazando seu entendimento: “*Sanções e vedações de confisco*. Finalmente, no exame dos efeitos confiscatórios do tributo, deve ser feita abstração de multas e juros acaso devidos. As sanções, de modo geral, desde a execução judicial até às multas, especialmente em caso de cumulação, podem levar à perda substancial do patrimônio do contribuinte, sem ofensa ao direito.”¹⁶⁵

¹⁶³ Exemplo candente dessa nova perspectiva se colhe, dentre outros dispositivos, no artigo 52, § 1º, do Código de Defesa do Consumidor (de acordo com a redação lhe conferida pela Lei nº 9.298/96) que limitou as multas moratórias a apenas 2% (dois) por cento.

¹⁶⁴ COSTA Jr, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 81, bem descrevem esse contexto, *in verbis*: “De fato, em nosso sistema tributário, as multas por infração são instituídas pelos entes federativos *a la diable*, vale dizer, sem observância de quaisquer critérios normativos previstos em lei complementar, circunstância esta que entrega os contribuintes à mercê da voracidade fiscal no plano federal, estadual ou municipal.”

¹⁶⁵ BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 579.

Um abalizado diagnóstico da celeuma que cerca a questão é proporcionado por Sacha Calmon Navarro Coêlho quando verbera que “a fixação das penalidades e dos respectivos valores é atribuição do legislador. De modo específico, inexistem limitações ou princípios condicionando-lhe o *munus* punitivo em tema tributário. Há, todavia, um princípio da Constituição proibindo o ‘confisco’. Até que ponto tal vedação impede multas exacerbadas constitui o crucial da questão.”¹⁶⁶

O jurista mineiro se posiciona pela inviabilidade de veiculação de penalidades confiscatórias, no que é coerente e acertado, a partir do disposto no artigo 5º, inciso LIV, da Constituição Federal¹⁶⁷, em cotejo com o artigo 150, inciso IV, do referido Texto Maior.

Como os casos de confisco taxativamente autorizados pela legislação infraconstitucional dizem respeito a ilícitos penais, conforme suas tipificações, quaisquer outras que nessa exceção não figurem, por óbvio não permitem a prática de confisco e, nas citadas e exaustivas hipóteses permissivas, não se incluem as *infrações tributárias*, inconfundíveis com delitos penais. Portanto as penalidades decorrentes de infrações tributárias não se prestam a sofrer incidência confiscatória e, ainda, se assim não fosse, somente poderia, eventualmente, dessa hipótese se cogitar, se observado para tanto, com esse exclusivo objetivo, o *devido processo legal*.

Nessa dicção, se posiciona Sacha Calmon Navarro Coêlho e sintetiza como segue: “Não é assim o simples ilícito fiscal, a infração tributária, que ‘por hipótese’ acarreta a incidência de confisco e perdimento de bens (a consequência da norma), mas as hipóteses eleitas para *tipificar ilícitos penais* que apropositam, além da sanção penal dirigida à liberdade do criminoso, a pena de confisco direcionada aos seus bens, em virtude de lei específica, *havendo dano e enriquecimento* (grifos no original).”¹⁶⁸

¹⁶⁶ *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 638.

¹⁶⁷ Aludido dispositivo reza “Art. 5º: (...)”

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;”

Prossegue ainda o citado jurista, *idem*, p. 639, *in verbis*: “Ante o exposto, é de concluir que o confisco é genericamente vedado, a não ser nos casos expressamente autorizados pelo constituinte e pelo seu legislador complementar, que são três:

A) danos causados ao Erário;
B) enriquecimento ilícito no exercício do cargo, função ou emprego na Administração Pública;
C) utilização de terra própria para cultivo de ervas alucinógenas.

Legislação fiscal infraconstitucional no Brasil explícita, em hipóteses ligadas à vida do contribuinte, casos de enriquecimento ilícito decorrente de dano ao Erário.”

¹⁶⁸ *Idem*, *ibidem*.

O Fisco, ao aplicar penalidades que importem em iguais efeitos e resultados que aqueles vedados pela *tributação com efeito de confisco* (art. 150, inciso IV, da CF), está incidindo, por via indireta, nessa proibição constitucional.

A compreensão de *confisco* como *pena* não é mera digressão acadêmica, eis que a própria Emenda Constitucional nº 1/69 expressamente assim o considerava¹⁶⁹. Ora, sendo definido como *pena*, independente de derivar de tributos ou penalidades advindas de *infrações tributárias*, sua aceitação no ordenamento jurídico só é permitida através da devida *tipificação* – e apenas de natureza penal – que o autorize (hipóteses já exauridas da Carta Magna) e, nessa exigência e limitação, impera, por lógica e conseqüência com relação às multas, também a aplicação do *princípio* insculpido no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Diante dessa realidade, evidentemente que não são modificações conceituais no Texto Constitucional que irão provocar a alteração da natureza do confisco, antes tido como *pena*. Se antes assim era, hoje continua sendo, já que o *confisco* tratado em uma e outra Carta Magna era e continua sendo exatamente o mesmo.

Detendo natureza de *pena*, só admissível como sanção a ilícitos penais e nunca passível de extensão a meros ilícitos fiscais ou infrações fiscais, a tributação com efeito de confisco encontra óbice legal e constitucional para aplicação com relação a essas, sobretudo por simples lançamento fiscal, desprovido do imprescindível processo legal específico. Somente se cumprido este, ante a precedente existência de uma tipificação penal para os delitos descritos em norma dessa natureza, cuja pena fosse o *confisco* como autorizava o permissivo constitucional já indicado e hoje afastado pela Carta Magna vigente, poderia, em tese, se aventar essa prática.

Admitir o contrário, representa de imediato aproximar, sem base jurídica sustentável, a *pena de perdimento de bens* prevista na legislação infraconstitucional – igualmente de constitucionalidade discutível –, que sanciona determinados e restritos ilícitos penais, com o repellido *confisco*, pretendendo, por vias transversas, neste se colher os mesmos resultados, ou seja, a retirada de parcela exacerbada do patrimônio do contribuinte, ou, quiçá, sua totalidade.

¹⁶⁹ O Artigo 153, § 11, da Emenda Constitucional nº 1/69 rezava que: “Não haverá *pena* de morte, de prisão perpétua, de banimento, *ou confisco*, salvo nos casos de guerra externa, psicológica, adversa, ou revolucionária ou subversiva, nos termos que a lei determinar. Essa disporá, também, sobre o perdimento de bens por danos causados ao Erário, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício do cargo, função ou emprego na Administração Pública direta ou indireta.” (Sem grifos no original.)

É evidente que a ordem jurídica constitucional implantada a partir de 1988 não colima sequer com a idéia de deixar ao legislador ordinário o livre arbítrio de veicular legislativamente penalidades que agridem os mais sagrados princípios ali alçados à qualificação de *fundamentais*. Sob essa ótica, já se vislumbra o quão questionável e duvidosa é a pretensa *legalidade* esgrimada pelo Fisco para exigir e arrecadar multas estratosféricas, como hoje se presencia¹⁷⁰.

Na certeza de que a Carta Magna não permite, diante do *princípio da legalidade tributária* ali consagrado, excessos por parte do Fisco, ao normativamente exigir e arrecadar multas escorchantes, tanto pelos fundamentos já alinhados quanto por ferir os princípios ali albergados da *moralidade, da razoabilidade e da proporcionalidade*, é que na indiferença, conivência ou omissão do legislador em atinar para referidos princípios em toda e qualquer lei no âmbito tributário, cabe o Judiciário afastar esses excessos¹⁷¹, até mesmo porque representativos de *abuso e desvio de poder*, e esses, por sua vez, condutores de *ilegalidade*. O que é inaceitável é ver a *prática fiscal* guiada por esses vícios indescritíveis concebidos no processo da produção normativa distorcida, ou, o que é pior, legisladores entendendo que Estado e Direito se confundem, que sociedade e Constituição são detalhes de subalterna importância.

É óbvio que uma pesquisa mais profunda traria à tona precedentes jurisprudenciais definindo diferentes posicionamentos sobre as multas fiscais, seus excessos e possíveis limitações. Porém tais divergências se dissipam frente a uma discussão ainda inesgotada, e desde já levantada, ou seja, a busca da tutela jurisdicional à luz da nova ordem econômica (instalada a partir de 1994) como fundamento e para lograr reduções daquelas.

Outrora, quando as regras da economia ainda eram outras (regime de inflação galopante), a Corte Maior, conforme atestam excertos do aresto ora colacionado (colhidos no voto do relator), assim ratificava, de forma incipiente, tal viabilidade, ora ilustrada:

¹⁷⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 640, é perspicaz quando logra detectar com precisão o *modus operandi* do Fisco hoje frente a essa questão e como da mesma se desvencilha sob o mero escudo de pretensa legalidade: “A aplicação de uma medida de confisco é algo totalmente diferente da aplicação de uma multa. Quando esta é tal que agride violentamente o patrimônio do cidadão contribuinte, caracteriza-se como confisco indireto e, por isso, é inconstitucional.”

¹⁷¹ A possibilidade do Judiciário impedir a cobrança de multa confiscatória ou que venham a maltratar o princípio da capacidade contributiva em dado caso concreto é admitida, corretamente, por Sacha Calmon Navarro Coelho, *Comentários à constituição de 1988: sistema tributário*, p. 102, quando leciona: “E, já há um sendeiro aberto. O Supremo Tribunal Federal tem dito que o Poder Judiciário é competente tanto para excluir como para graduar multas fiscais, muito embora as infrações e sanções fiscais sejam matéria sob reserva de lei em sentido formal e material (legalidade e tipicidade) a teor do art. 97 do CTN.”

“MULTAS

Limites

Tanto a sentença como o acórdão que a manteve fundamentaram a mitigação da multa de 100% para 30% com invocação no art. 16 da Lei 4.682/65, quando dispõe: ‘Não são passíveis de correção monetária do respectivo valor, *nem poderão ultrapassar*, na totalidade, de 30% da importância inicial da dívida, as multas moratórias, inclusive os juros de mora, acrescidos aos débitos resultantes da falta de recolhimento de tributos, adicionais e penalidades, dentro dos prazos legais.’ Por isso acentuou o julgador de primeiro grau, em tópico transcrito pelo Relator, fls. 56/7: A impetrante se achava, confessadamente, em mora. E só procurou a repartição arrecadadora depois de iniciado contra ela o procedimento fiscal (auto de infração)... Pelo exposto, concedo, em parte, a segurança requerida, para o fim de reduzir a multa de 100% para 30%, abatendo-se a importância daquilo que já foi recolhido (10%). Custas e honorários de advogado em proporção. Penso que, em assim procedendo, antes de denegar vigência àquela norma, como com exclusividade pretende a recorrente, em seu extraordinário, deu-lhe razoável exegese, máxime, tendo em conta o espírito que orientou aquela lei, injustificando, pois, o êxito da irresignação, nos termos da Súmula n. 400, primeira parte’. (STF - Ac. RE 75.229-SP, Relator Min. Carlos Thompson Flores, tem como recorrente União Federal e, recorrida, FADEMAC – Fábrica de Materiais de Construção S/A. Audiência de publicação em 23/05/73).¹⁷²

Comungando desse mesmo posicionamento, admitindo o controle jurisdicional do *quantum* das multas fiscais, também a ementa do Supremo Tribunal Federal ora transcrita:

“TRIBUTÁRIO. MULTA DE MORA. Se pode atingir a 100% a multa tributária pela simples falta de pagamento do tributo no prazo. Se a multa, considerada confiscatória, pode ser reduzida pelo Poder Judiciário”. (STF – 2a. Turma, RE nº 92165-MG, Relator Min. Décio Miranda, DJ 11.04.1980).¹⁷³

Anos depois, já sob a égide da atual Constituição Federal, em escassos pronunciamentos, o Supremo Tribunal Federal persistiu acenando, em vias estreitas, pela possível apreciação judicial e devida reprovação das multas fiscais com caráter confiscatório, como ora se constata nas ementas a seguir¹⁷⁴:

¹⁷²Disponível em:

<<http://dorado.stf.gov.br/teor/frame.asp?classe=437&processo=75229&tipo=3&ministro=164@remonta=1@siglaclasse=RE@disco=21>>. Acesso em: 24 fev. 2001.

¹⁷³Disponível em:

<gemini.stf.gov.br/cgi-bin/nph-brs?d=SJUR&s1=tribut%Elrio+multa+de+mora&u=/netahtml/jurisp.html&Sect1=IMAGE&Sect2=THESOJ>. Acesso em: 24 fev. 2001.

¹⁷⁴Disponível em:

<gemini.stf.gov.br/cgi-bin/nph-brs?d=SJUR&s1=caráter+confiscat%F3rio&u=/netahtml/jurisp.html&Sect1=IMAGE&Sect2=THESOJ>. Acesso em: 24 fev. 2001.

“...MULTA PUNITIVA NAS HIPÓTESES DE MORA E SONEGAÇÃO FISCAL. Plausibilidade da irrogada inconstitucionalidade, face não apenas a impropriedade formal da via utilizada, mas também ao evidente caráter confiscatório das penalidades instituídas. Concorrente risco de dano de difícil reparação, para o contribuinte”. (STF – Tribunal Pleno, ADIn nº 551-RJ, Min. Ilmar Galvão, DJ 18.10.1991).

Já numa perspectiva consentânea com a *estabilidade econômica dos últimos anos*, o Supremo Tribunal Federal também voltou, em data relativamente recente, a se posicionar pela vedação das multas com feição confiscatória, como ora se confere *in verbis*: “Na ADIn 1.075-1/DF, o Supremo Tribunal Federal concedeu medida liminar para suspender a execução e aplicabilidade do art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 8.846/94 (já revogado pela Lei 9.532/97), o qual, na falta de emissão de nota fiscal, previra multa de 300% sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado, por ofensa ao art. 150, IV, CF.”¹⁷⁵

A instabilidade e danos que essa postura acarreta (aplicação de multas excessivas) têm merecido atenção de juristas mais atentos ao caos que se preludia, de modo que uma solução se impõe. Sacha Calmon Navarro Coêlho sinaliza esta projeção: “Do ponto de vista jurídico-positivo, duas fórmulas existem para evitar multas escorchantes: a fórmula legislativa, mediante a qual, através de uma *norma geral de potestade*, a competência dos legisladores ordinários para estatuir multas tributárias restaria *restringida quantitativamente*; e a fórmula jurisprudencial, mercê da qual os juizes, através da fixação de *standards* – súmulas, no caso brasileiro – construiriam os princípios de restrição norteadores da ação do legislador na espécie.”¹⁷⁶(Grifos no original.)

2.3.3 Posicionamentos do Judiciário nessa questão

Na América Latina, o *leading case* e única construção pretoriana que se tem conhecimento, confirmando o necessário disciplinamento da vedação ao confisco e sua quantificação mediante determinado parâmetro pré-estabelecido a ser observado por parte do Judiciário, se colhe nas decisões que fixam em 33% (trinta e três por cento) o percentual

¹⁷⁵ CASSONE, Vittorio. Confisco em matéria tributária. *Repertório IOB de Jurisprudência* – nº 6/2000 – Caderno 1 – p. 150-151, 2ª quinzena mar. 2000. O relator da citada ADIn é o Ministro Celso Mello e a publicação da decisão da medida liminar ocorreu no DJU-1 de 29.06.98, p. 41.

¹⁷⁶ Op. cit., p. 640.

máximo para que determinado tributo não se configure confiscatório¹⁷⁷. O Poder Judiciário Americano, por sua vez, igualmente não se mostrou renitente e afastou exigências tributárias quando manifestamente agressivas, por considerá-las desvirtuamento do poder de tributo, a representar *confisco*¹⁷⁸.

No Brasil, são reduzidos os pronunciamentos pretorianos que deliberaram pela ocorrência de *tributação com efeito de confisco*, como ora, ilustrativamente, se colaciona *in verbis*:

“O IPTU tem como fato gerador a propriedade, mas a base de cálculo é o valor venal do imóvel, segundo o CTN (arts. 32 e 33). Assim, a avaliação da propriedade em valor real não pode servir de esteio ao seu lançamento, o que configuraria um verdadeiro confisco, conforme entendimento do art. 150, IV, da CF”. (Ap. 573.496-9 – 10ª C. - j. 26.3.96, *in RT 733/230*).

“A vedação do confisco, muito embora seja de difícil conceituação no direito pátrio, face à ausência de definição objetiva que possibilite aplicá-lo concretamente, deve ser estudada em consonância com o sistema sócio-econômico vigente, observando-se a proteção da propriedade em sua função social. As alíquotas de 35%, 25% e 20% incidentes sobre a transmissão de ouro ou transmissão e resgate de título representativo de ouro, a transmissão de ações de companhias abertas e sobre os saques de caderneta de poupança exacerbam a capacidade contributiva do sujeito passivo tributário, inviabilizando, inclusive, as operações realizadas pelos contribuintes”. (Ac. un. da 2ª T. do TRF da 5ª R. – AMS 49.273-PB – j. 20.6.95, *in RDDT 2/200*).¹⁷⁹

¹⁷⁷ CONTI, José Mauricio. *Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais*, p. 105, a “Corte Suprema Argentina declarou inconstitucional o imposto imobiliário que exceda 33% da renda calculada segundo o rendimento normal médio de uma correta e adequada exploração. Também declarou inconstitucional o imposto sucessório que excede 33% do valor dos bens recebidos pelo beneficiário.”

¹⁷⁸ “Da V e da XIV Emendas, pelas quais ninguém será privado da vida, da liberdade, ou da propriedade, sem o adequado ou idôneo processo da lei (*due process of law*), concluíram os tribunais a inconstitucionalidade de classificações ou discriminações gritantemente arbitrárias, não razoáveis, mais próximas do intento de confisco da propriedade do que do exercício do poder de tributar. Ao invés da tese de Marshall, anterior à V Emenda, proclamou Holmes:

‘Eu concordaria, plenamente, ressalvado efeito de algumas opiniões do *Chief Justice* Marshall, que culminaram, ou, melhor, se fundaram em sua proposição, freqüentemente citada, de que o poder de tributar implica o de destruir. Naquela época, não era reconhecido, como agora, que a maioria das distinções legais são distinções de graduação. Se os Estados tivessem algum poder, assumia-se que eles tinham todo o poder, e que a alternativa necessária era denegá-lo completamente. Mas esta Corte, que tantas vezes frustrou a tentativa de tributar de certos modos, pode frustrar qualquer uma tentativa de discriminar ou de cometer outros abusos sem abolir, totalmente, o poder de tributar. O poder de tributar não implicará poder de destruir, enquanto existir esta Corte’”. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 568.

¹⁷⁹ CONTI, José Mauricio, *op. cit.*, p. 105-106.

No âmbito dos Tribunais Superiores, além dos precedentes do Supremo Tribunal Federal antes colacionados, também se confirma um número reduzido de decisões sobre o assunto, destacando-se, mais recentemente, as ora anunciadas¹⁸⁰:

“Do STF, registro:

1. Considerou, em juízo liminar, ofensa ao art. 150, IV (confisco) da CF/88 (Lei nº 9.783, de 28.01.99, que institui contribuição previdenciária dos inativos à alíquota progressiva de até 25%, tributação que, somada ao IR-fonte, poderia alcançar uma tributação em torno de 50% do provento. (SS 1.611-3-PR, DJU-1 de 23.11.99, pág. 27 – cf. Despacho do Min. Carlos Velloso).

No STJ, registro:

2. ‘Tributário – Empréstimo compulsório – Correção monetária – Termo inicial – Lei 4.357/64, art. 3º - DL 1.512/76, art. 2º. I – Na interpretação da lei tributária, não se pode fazer tábula rasa da vedação constitucional ao confisco velado (CF, art. 150, V). II – Negar correção monetária a valores arrecadados a título de empréstimo compulsório é utilizar a lei tributária, como instrumento de confisco, em desafio à vedação constitucional. III – A conjunção entre o art. 2º do DL 1.516/76 e o art. 3º da Lei 4.357/64 disciplina o tratamento contábil reservado aos valores recolhidos pelos consumidores de energia elétrica, a título de empréstimo compulsório. Em homenagem à vedação de confisco velado (CF, art. 150, IV), tais valores antes de se inscreverem na rubrica ‘crédito’, devem ser corrigidos monetariamente. Não é lícito ao Estado colocar os créditos do contribuinte ao largo do tempo e da inflação, como se um e outro não existissem’. (REsp 194.952/SC, DJU 29.11.99, pág. 127 – internet.)’

O mais importante não reside exatamente na colação de precedentes jurisprudenciais, propriamente. O que realça decisivo é a aptidão, atribuição e competência do julgador¹⁸¹ para verificar, nos casos concretos, se determinada exigência tributária é ou não *confiscatória*, e, em sendo, negar-lhe validade, inclusive afastando ou decretando inválida a disposição “legal” que o veiculou contra o respectivo *princípio constitucional*. Não se pode olvidar nunca que o ente político dotado de competência tributária que instituir aludido tributo não só se encontra nessa atividade legiferante condicionado à absoluta obediência aos cânones constitucionais,

¹⁸⁰ CASSONE, Vittorio. Confisco em matéria tributária. Op. cit., p. 151-152.

¹⁸¹ “Não obstante seja problemático o entendimento do que seja um tributo *com efeito de confisco*, certo é que o dispositivo constitucional pode ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo, no caso, lhe está confiscando os bens.

Cabe ao judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. A regra constitucional, no mínimo, deu ao judiciário mais um instrumento de controle da voracidade fiscal do Governo, cuja utilidade certamente fica a depender da provocação dos interessados e da independência e coragem dos magistrados, especialmente dos que integram o Supremo Tribunal Federal’. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 35.

principalmente aos *princípios da razoabilidade* e da *proporcionalidade*, bem como, acima de tudo, autorizado a exercer citada competência, desde que sempre de forma *vinculada* com aludidas premissas e nunca, como seria se o Judiciário se imiscuísse de examinar a ocorrência de confisco ou não, no plano da atuação *discricionária*.

2.4 Limites das Sanções Tributárias

A sanção tributária, como um dos temas mais polêmicos e atuais do direito fiscal contemporâneo, no Brasil ainda não foi analisada suficientemente, inobstante reduzidas, porém destacadas atenções, que, por vezes, tem merecido. Ives Gandra da Silva Martins bem resume a importância e a atualidade dessa temática, ao expressar com certeza o pensamento de muitos juristas, quando assevera:

“Espero que as posições ora expostas despertem o interesse de estudiosos mais dotados, a fim de que determinem, com mais pertinência e profundidade, certos limites necessários, mormente em período de indiscutível obscurantismo legislativo, em que o espectro do Estado Todo-Poderoso ganha preocupante densidade, em todo o mundo, transformados que estão os sujeitos passivos da relação tributária em meros produtores de tributos e não mais co-participantes de sociedades abertas, que livremente escolham seus destinos, sem extorsões oficiais e com justa remuneração do trabalho e do capital, único alicerce real para o desenvolvimento dos povos e nações.”¹⁸²

A *prática fiscal*, em destaque no âmbito federal, tem demonstrado uma crescente onda de *ilegalidades* diretas ou indiretas viabilizadas e levadas a cabo através das *sanções tributárias*. Não raras vezes, essas têm veiculado verdadeiras aberrações e servido de base para outras medidas ilegais que, sem aquelas, não se sustentariam, e, principalmente, têm se prestado como instrumento e ferramenta para toda sorte de arbítrio, sem um controle jurisdicional minimamente adequado, *diante de um Judiciário atordoado pela suposição surrada e falaciosa de que o Fisco está agindo ao pálio da lei* como é sua obrigação precípua. Esse preconceito, que precisa ser desmistificado, torna fácil a atuação fiscal engendrada adredemente contra a lei, sem que seja flagrada.

¹⁸² *Da sanção tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 4.

2.4.1 Sanções políticas

Sempre atentatórias aos postulados constitucionais e sistematicamente repelidas pelo Poder Judiciário, as denominadas *sanções políticas* são esferas preferidas pelo Fisco para canalizar ilegalidades que, por outra via, não teria coragem de fazer, já que nesse caso estaria exposto em demasia a severas críticas e, então, à virtual censura judicial. Hugo de Brito Machado bem resume essa realidade: “Prática antiga, que, no Brasil, remonta aos tempos da ditadura de Vargas, é a das denominadas *sanções políticas*, que consistem nas mais diversas formas de restrições a direitos do contribuinte como forma oblíqua de obrigá-lo ao pagamento de tributos.”¹⁸³ (Grifos no original.)

Os direitos e garantias individuais insculpidos na Constituição Federal não admitem revogação, nem sequer mitigação por vias oblíquas, muito menos por atos legais ou normativos emanados do Fisco que, velada ou sutilmente, se destinem exatamente a reduzir ou até excluir o alcance e eficácia daquelas, como tem cristalizado com elevada insistência a legislação tributária.

Essa predileção do Fisco em encontrar no comodismo e arbítrio das *sanções políticas* mecanismos intimidatórios para compelir o contribuinte ao pagamento de tributos sem a observância das garantias constitucionais a estes asseguradas, principalmente o devido processo legal, é incompatível com o *Estado Democrático de Direito*. Novamente a lição abalizada de Hugo de Brito Machado alerta para o risco que a *prática fiscal* representa quando pautada nessa diretriz: “Apesar de inconstitucionais, as sanções políticas são hoje largamente praticadas, no mais das vezes por puro comodismo das autoridades da Administração Tributária, que nelas encontram meio fácil de fazer a cobrança de tributos.”¹⁸⁴

A gravidade e o ferimento das *sanções políticas* aos direitos e garantias fundamentais da Constituição Federal, em particular o *princípio da legalidade*, residem na dimensão considerável dos danos que provocam aos destinatários, na quase totalidade dos casos, sobretudo quando aplicada mais de uma, concomitante ou sucessivamente, normalmente produzindo efeitos isolados ou contextuais hábeis, inclusive à inviabilidade de sua atividade produtiva, o que, por si só, impede a aplicação dessas reprimendas¹⁸⁵, considerando-se ainda a

¹⁸³ *Curso de direito tributário*, p. 378.

¹⁸⁴ *Idem*, p. 378-379.

¹⁸⁵ Reza o artigo 170, § único da Constituição Federal:

existência de outras possibilidades ao dispor do Fisco para atingir os mesmos fins, inobstante por comodidade sejam alvejados somente através das *sanções políticas* em preterimento daquelas.

Como se não bastasse essa realidade por si só já bastante desalentadora, a *prática fiscal* vigente tem demonstrado uma moldura ainda mais perversa quando, mesmo sendo censurada por medida judicial protetiva contra essas arbitrariedades, continua praticando-as indiferente à tutela jurisdicional deferida, na maioria dos casos, até para com o próprio destinatário da proteção judicial conferida, sob os mais variados e incríveis pretextos, esgrimando para tanto fundamentos esdrúxulos, como, por exemplo, não ser a infração praticada da mesma natureza daquela motivadora da sanção afastada, tratar-se de hipótese diversa, ser outro caso, etc.

A *legalidade* a que devem cega obediência, para determinadas autoridades fazendárias, quando favorável ao contribuinte ou limitadora de suas ações, é aspecto insignificante a ser criativamente contornado¹⁸⁶. Uma prova contundente dessas ocorrências prescinde de estatística, podendo ser facilmente colhida no elevado número de Mandados de Segurança impetrados com esse objeto diariamente nos tribunais.

Entre as *sanções políticas* mais usuais estão “a apreensão de mercadorias em face de pequena irregularidade no documento fiscal que as acompanha, 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, entre muitos outros”¹⁸⁷. Sobre a ilegal apreensão de mercadorias¹⁸⁸, é preciso não confundir com mera

“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

¹⁸⁶ MACHADO, Hugo de Brito, *idem*, p. 379: “Enquanto ninguém for responsabilizado pelas práticas ilegais, o fisco vai continuar agindo de forma arbitrária, porque as autoridades não estão preocupadas de nenhum modo com a legalidade.”

¹⁸⁷ MACHADO, Hugo de Brito, *idem*, p. 378.

¹⁸⁸ A Súmula nº 323 do Supremo Tribunal Federal prescreve: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.”

A Súmula nº 70 do Supremo Tribunal Federal diz: “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.”

retenção, esta em princípio lícita e permitida, quando necessária ao seu exame, bem como coleta da prova material por parte de agentes fazendários para eventual autuação, limitada, porém, ao tempo necessário para citadas providências.

Uma outra faceta preocupante das *sanções políticas à luz da legalidade tributária* é sua exagerada utilização como meio coercitivo ao pagamento de tributos justamente quando a Administração Tributária não é provida de auto-executoriedade nesse aspecto, contudo insistindo em fazer verdadeira execução indireta pelas próprias mãos, longe do Judiciário, em retomada de resquícios ditatoriais que lembram os “anos de chumbo” onde foi cunhado o hoje ainda vigente Código Tributário Nacional. Tanto é assim que sequer uma *multa* tem poder de exigir sem que seja através do processo administrativo estatuído na legislação vigente, sempre preservado e mantido o *contraditório*, a *ampla defesa* e o *devido processo legal*, quanto mais gravames ou punições que vão muito além da mera – porém já importante – imposição de uma multa.

Por essas razões e nessas circunstâncias, a coerção pelas *sanções políticas* é sempre inconstitucional e ilegal quando empregada de forma inapropriada como de modo vezeiro faz o Fisco, inclusive em *desvio de finalidade*, expondo-se de plano à velada nulidade diante dos vícios antes indicados¹⁸⁹.

Uma alternativa para tolher os danos que a utilização de *sanções políticas* de forma desmedida vem atormentando os contribuintes é apontada, acertadamente, por Hugo de Brito Machado, quando assevera: “O caminho para inibir as sanções políticas é a ação de indenização por perdas e danos contra a entidade pública, com pedido de citação também da

A Súmula nº 547 do Supremo Tribunal Federal enuncia: “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.”

Quanto a esta última orientação, cumpre dizer que o Fisco, sempre todo-poderoso e ameaçador, parece ignorar a Constituição Federal vigente e o posicionamento cristalizado dos tribunais sobre determinadas vedações a seus abusos, mesmo naqueles casos cujos governos teoricamente são mais democráticos. Um exemplo mais recente dessa realidade verte nas palavras do Secretário da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul quando veiculou na imprensa promessa de não mais fornecer talonários de notas fiscais às empresas que não estivessem em dia com suas obrigações tributárias quando tal postura, se concretizada, incidirá em velada *inconstitucionalidade*, a teor da citada Súmula 547 do STF e, por ofensa literal, dentre outros, aos artigos 5º, inciso XIII e 170, § único, ambos da Constituição Federal.

¹⁸⁹ Nesse sentido a Súmula nº 127, do Superior Tribunal de Justiça, prescreve:

“É ilegal condicionar a renovação da licença de veículo ao pagamento de multa, da qual o infrator não foi notificado.”

Ou, ainda: No REsp. nº 89.597-SP, Rel. Min. José Delgado, entendeu o STJ que “o administrado, em face do princípio da ampla defesa, não está condicionado ao pagamento de percentual da multa aplicada pela Administração para que só então lance mão do recurso administrativo” (DJU de 21.06.1996). FELIPE, Jorge Franklin Alves. *Direito tributário na prática forense*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 25.

autoridade responsável pela ilegalidade, tudo com fundamento no art. 37 e seu § 6º, da vigente Constituição Federal. A sanção política, conforme o caso, pode causar dano moral, dano material e lucros cessantes, tudo a comportar a respectiva indenização, desde que devidamente demonstrados.”¹⁹⁰

2.4.2 Sanções penais no âmbito tributário

No âmbito das relações tributárias, as sanções penais, quando a natureza da repressão por óbvio é muito mais grave e densa, têm na *prática fiscal* abrigado verdadeira tirania, com agressões veladas de toda sorte contra a ordem jurídica constituída, e, fundamentalmente, as mais comezinhas lições seculares do Direito Penal. A produção legislativa nesse segmento, fomentada não raras vezes por arroubos falaciosos e apelos circunstanciais do momento, do tipo “a ordem pública está ameaçada”, o “caos social se instaura”, e outros, tem conduzido ao arbítrio, bem como inconstitucional e injustificável criminalização esdrúxula de condutas, além da exacerbação de penas restritivas de liberdade¹⁹¹ e, por incrível que pareça, até mesmo a tentativa de aniquilar os sagrados direitos e garantias constitucionais do exercício à ampla defesa, devido processo legal e contraditório.

Ao mesmo tempo em que necessária uma legislação penal contributiva para reduzir a evasão fiscal, também resta inegável a incoerência do Estado ao pretender, sob esse pretexto, substituir sua truncada Administração Tributária pela exasperação das penas e criminalização de condutas¹⁹², para suprir nessa exclusiva medida suas próprias deficiências. Igualmente incontroversa a inadequação desse mecanismo para radicalizar a questão, na busca de mais e mais receitas para os cofres públicos, de vez que tal postura também provocará resistência diante dos excessos de poder e descomedimentos que desencadeia, em uma reação natural.

¹⁹⁰ Op. cit., p. 379.

¹⁹¹ Um singelo exame da legislação tributária penal, principalmente da Lei 8.137/90, já é mais do que suficiente para confirmar essa realidade. Como se não bastasse, é comum o oferecimento de denúncia nos denominados crimes fiscais por parte do Ministério Público contemplando, cumulativamente, diversas condutas, muitas delas atinentes a pretensos crimes-meio, mediante capitulações específicas para cada uma, em inadvertido desígnio de lograr, ao final da persecução penal, a condenação do acusado a somatório de penas que faria, por exemplo, qualquer veterano líder do tráfico de drogas se sentir no paraíso. Mais uma vez aqui o *conteúdo* da lei tem se prestado a distorções incompatíveis com a Constituição Federal e seus princípios mais salientes.

¹⁹² MARTINS, Ives Gandra da Silva, op. cit., p. 16, esclarece: “A periculosidade, no direito penal, não se assemelha à do contribuinte, que dolosa ou culposamente procura não pagar seus tributos, até porque, em seu

Não é por acaso que já se houve até mesmo parlamentar propagando que, da forma que está hoje o Sistema Tributário Nacional, a *desobediência civil já é uma realidade*. A gravidade desse quadro, cujo incentivo e contribuição para o descalabro continua partindo do próprio Estado, no mínimo exige cautela, quando prioriza a repressão como solução.

A manipulação a *manu militari* da legalidade pela entidade tributante quando movida pela perspicácia arrecadatória converte meras *infrações tributárias* em *infrações penais*, além de contrastar com os primados constitucionais, exige no mínimo prudência por parte tanto dos legisladores e, com muito mais razão, dos operadores do Direito. Essa transição extremamente grave e capaz de causar lesões irreversíveis e irreparáveis sob diversos enfoques, ao livre alvedrio do Poder Executivo como vem sendo tratada, ou no mínimo sob o olhar complacente do Legislativo, reclama imposição de rígidos limites e regramentos, sem o que, mais uma vez, o *conteúdo axiológico da tirania fiscal* resultará vertido em linguagem jurídica, mediante texto normativo que fere a Constituição Federal vigente e funde Estado com Direito, como se tal junção fosse possível. Paulo José da Costa Jr. e Zelmo Denari bem observam a facilidade que tal hipótese tem para se materializar, eis que “a conversão de uma infração tributária em delito fiscal é mera questão de política criminal, na exata medida em que para alcançar aquele resultado basta converter o ‘tipo administrativo’ em ‘tipo penal’.”¹⁹³

Essa panorâmica digressão às *sanções penais* no âmbito tributário não colima tão-somente potencializar a visão de alguns sobre os desajustes visíveis, mas, com prioridade, alertar para a utilização desse mecanismo repressivo para atingir fim comprovadamente diverso e repugnado pela *legislação tributária*, qual seja: a cobrança de tributos por meio não autorizado constitucionalmente e que, ao final, é a ameaça ou o efetivo encarceramento do contribuinte inadimplente. Tanto é assim que a maior prova dessa realidade encontra-se no artigo 34, da Lei 9.249/95¹⁹⁴, ao permitir a *extinção da punibilidade* havendo pagamento do tributo que deu causa à ação penal, quando é feito *antes* do recebimento da denúncia.

íntimo, o contribuinte que assim procede não se convence da legitimidade da pretensão estatal, nela muitas vezes vendo uma forma de o Estado apropriar-se de bens que não lhe pertencem.”

¹⁹³ *Infrações tributárias e delitos fiscais*, p. 82.

¹⁹⁴ Dispõe citado dispositivo *in verbis*: “Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”

Como a prisão civil por dívidas é constitucionalmente vedada¹⁹⁵, o Fisco, mais uma vez maleando a *legalidade tributária* a seu bel talante e para atender seus próprios e exclusivos interesses, logra, nesse ardid, levar à prisão, por via indireta, aqueles que não recolherem os tributos que exige, até quando a inadimplência comprovada for a única causa do referido descumprimento.

O conteúdo antiisonômico dos preceitos legais que orientam a *prática fiscal* que se sujeita ao seu inteiro cumprimento, no que repercute aos contribuintes seus destinatários finais, é a principal causa do hiato que hoje separa contribuintes e Fisco. Exemplo dessa realidade se colhe, dentre tantos, no artigo 136, do Código Tributário Nacional¹⁹⁶, que contempla a *responsabilidade objetiva* para as infrações tributárias, isto é, ignora a intenção do agente ou responsável, despreza a aferição e presença necessária do dolo ou culpa (elemento subjetivo) por parte daquele, para que sua conduta seja possivelmente antijurídica. Sua inconstitucionalidade frente ao disposto no primado constitucional da *presunção de inocência*, conforme reza o artigo 5º, inciso LVII, da Carta Política, é patente. Suas conseqüências, quando transpostas para a materialidade delitiva penal, desastrosas.

2.4.3 CADIN

Além das já declinadas, outras duas *sanções políticas* se destacam no dia-a-dia da *prática fiscal*: a inscrição dos contribuintes devedores no CADIN e o não fornecimento de CND – *Certidão Negativa de Débito*. Essas iniciativas, embora de natureza diversa, provocam inúmeros transtornos e restrições aos atingidos, sempre sem o imprescindível e prévio *devido processo legal*, eis que o Fisco considera a inscrição restritiva mero ato de rotina pretensamente autorizado pela inscrição de débito em dívida ativa, quando, igualmente, não mais concede indigitada CND. A cronologia da implantação das inscrições no CADIN e seus desdobramentos práticos e normativos é tratada por Leandro Paulsen *in verbis*:

¹⁹⁵ O artigo 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal, estabelece: “Não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel.”

¹⁹⁶ “Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

“Suspensão de efeitos danosos da inscrição no CADIN. 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 número 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 nº 1.454-4, que, em dezembro de 1997, ainda pendia de decisão final. 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. 7º, 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. 6º, 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 que envolvam desembolso de recursos públicos. Em janeiro de 2000, ainda não havia sido julgado o mérito.”¹⁹⁷

No instante em que o contribuinte se depara, no evoluir da prática fiscal, com restrições dessa envergadura, cujos efeitos são amplos e muitas vezes irreversíveis, a eficácia dessa censurável *sanção* é inegável.

2.4.4 Recusa do fornecimento de CND

As recusas em fornecer CND – Certidão Negativa de Débito pelos órgãos fazendários quando deveriam fornecê-la, e legalmente o contribuinte encontra-se amparado nesse direito, têm sido uma praxe contumaz, exigindo contínuas adoções de medidas judiciais destinadas a restabelecer aludido direito. Por outras vezes, são os meios nada recomendáveis utilizados pelo Fisco para inviabilizar a obtenção das referidas certidões que demandam igual providência como, por exemplo, a inserção ilícita de ressalvas tipo existência de “créditos não apurados”, ou, ainda, a recusa no fornecimento quando simplesmente inexistente crédito inscrito em dívida ativa, além de outras desse jaez.

Freqüentemente se nega o Fisco, também, a fornecer certidões negativas de débitos, quando esses já se encontram em fase executiva e com o juízo garantido pela penhora, ou, ainda, suspensos sob algumas das modalidades legais previstas para tanto, novamente a

¹⁹⁷ *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, p. 478.

incidir em manifesta ilegalidade, existindo inúmeros pronunciamentos judiciais nesses casos¹⁹⁸.

2.4.5 Recusa do fornecimento de CNPJ

Mais recentemente se presencia ainda a prática inconstitucional do Fisco violando os princípios da livre iniciativa, da liberdade do exercício de qualquer atividade econômica lícita, independente de autorização dos órgãos públicos, na exigência de regularidade fiscal para fornecimento de CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (o novo cadastro de pessoas jurídicas que substitui o CGC), inclusive com relação aos membros da composição societária até quando visam a aderir a outra pessoa jurídica que não aquela que tem contra si eventual crédito fiscal inscrito em dívida ativa. Essa postura repelida pelo ordenamento jurídico pátrio, veiculada mediante normas infralegais, vem merecendo o esperado repúdio do Judiciário¹⁹⁹.

O somatório desses fatores abusivos que guia a *ação fiscal* lesa, ao final de cada caso concreto, não só a ordem jurídica constituída, pela não observância do contraditório, da ampla defesa e, acima de tudo, do devido processo legal, em cada uma dessas *sanções* em vias estreitas perpetradas²⁰⁰, mas também incontáveis bens jurídicos dos atingidos pelos amplos danos materiais e morais que provoca na vida pessoal ou empresarial dos contribuintes, levando-os, em muitos casos, à ruína. Essas conseqüências são graves.

São essas ilegalidades ilustrativas, somadas a tantas outras, que vertem no cotidiano, fazendo das *repartições fiscais e suas atividades*, em escalada crescente de constatação,

¹⁹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 777: “A toada dos tribunais é constante e uniforme. Basta ver as espécies que são dadas transcritas, cobrindo a reportagem judicial todos os casos previstos, propiciadores de certidões positivas. Repita-se, com os mesmos efeitos das negativas, para gáudio do princípio do devido processo legal, em benefício dos justicáveis, oprimidos pela força desmedida das fazendas públicas em todos os níveis federativos.”

¹⁹⁹ “1.14611. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA – CGC/CNPJ – RESTRIÇÕES PREVISTAS EM ATOS INFRALEGAIS – ILEGALIDADE

Tributário. Cadastro de contribuintes (CGC/CNPJ). Instruções normativas. Restrições. As restrições previstas em instruções normativas da Secretaria da Receita Federal no tocante à inscrição ou alteração no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, são ilegais por tratarem de matéria reservada à lei”. (Ac. un da 2ª T do TRF da 4ª R - AMS 1999.04.01.089156-7/PR – Rel. Juiz Elcio Pinheiro de Castro – j 25.11.99 – Apte.: União Federal; Apda.: Frujan Comercial, Importadora e Exportadora Ltda. – DJU 2 02.02.00, p 142 – ementa oficial). *Repertório IOB de Jurisprudência* – nº 8/2000 – Caderno 1 – p. 186, 2ª quinzena abr. de 2000.

²⁰⁰ Impondo-as como meras atividades administrativas subjacentes a fim de lograr progressão e aceitação sob aparente e inexistente legalidade.

verdadeiro santuário para negar, seja isoladamente ou no conjunto de tantas e variadas iniciativas que conduz, ao cabo de tudo, o *princípio da legalidade* albergado na Constituição Federal. São tantas e inumeráveis exaustivamente essas ocorrências que seria, no delimitado objeto da presente abordagem, impossível esgotá-las, até porque ao final deste trabalho outras tantas já teriam sido praticadas.

De qualquer modo, o que importa nesta investigação é lograr surpreender essa realidade que muitas vezes permanece submersa e, em apenas raras oportunidades, é vista nítida e suficientemente pelos operadores do Direito, sob uma *visão necessariamente sistêmica*, construída sempre a partir dos postulados constitucionais, em efetiva salvaguarda da *legalidade tributária*, ao invés desta ser tão amesquinhada que nem *legalidade* será ao opúsculo.

CAPÍTULO 3

INSEGURANÇA JURÍDICA NA SEARA TRIBUTÁRIA

3.1 Matizes da Incerteza e suas Projeções

A ordem jurídica constituída, em toda sociedade moderna, é pressuposto para preservação das garantias constitucionais e uma convivência racional viável, sob o prisma da *segurança*, como elemento indissociável de qualquer *Estado Democrático de Direito*. Sem *segurança jurídica*, abre-se o caminho para a desordem e desagregação social, e, em um passo, à desobediência e anarquia civil, já que, inertes ou incapazes de manter a normalidade se mostram as instituições públicas, em especial aquelas responsáveis pela prestação jurisdicional de quem, em última instância, se espera credibilidade intocável e deposita-se a mais sedimentada confiança.

Daí dizer que um Judiciário que não faz valer a primazia da Constituição é o único fator de insegurança social – inobstante parte preponderante – é ignorar que a balbúrdia legislativa e normativa, patrocinada sutil e agressivamente pelo poder legiferante, se constitui na mais flamante causa e exteriorização desse panorama.

Quando governos violentam a Carta Magna em nome de discutíveis interesses do momento, movidos pela voracidade arrecadatória de receitas cada vez mais amplas, descurando de preceitos constitucionais incontornáveis e estraçalhando o bolso e a *legalidade* que impede a invasão da proteção constitucional conferida aos contribuintes, se presencia uma das maiores ameaças a um mínimo de estabilidade que não pode ser vulnerado, sob pena de ocorrer uma verdadeira reversão da lógica, onde o excesso levará – como já vem ocorrendo –

a concreto e inevitável descumprimento da lei, tal é sua abusividade e feição discriminatória no âmbito das naturalmente tensas relações entre o ente arrecadador e contribuintes.

Nessa desenfreada edição normativa de conteúdo que privilegia e desequilibra as relações jurídico-tributárias, com o Fisco sendo o *Leviatã* e o contribuinte empurrado à condição servil de semi-escravo, um outro fenômeno vem minando esse já conturbado cenário: a *insegurança* e a instabilidade que não apenas a extraordinária e desigual produção legislativa e normativa têm apresentado, mas, até mesmo em decorrência dessa realidade, a incerteza e incapacidade de se compreender e aplicar-se, na prática, as orientações vertidas nessa “legalidade” que mais parece uma tela indecifrável e enigmática do que um ordenamento jurídico, segundo a noção de Norberto Bobbio.

O Poder Judiciário é o guardião da Carta Magna e principal artífice na preservação da ordem jurídica, transferindo a esperada *segurança* à sociedade na solução dos conflitos, o que, naturalmente, inclui conferir eficácia e concretude aos postulados constitucionais, bem como tolher a produção normativa do ente legiferante no âmbito fiscal, quando destinada a carrear agressões àqueles.

No meio tributário, onde impera o abuso por parte do Fisco, mais do que nunca se torna importante a atuação dos magistrados e a moldura que esses imprimem aos conflitos entre as partes envolvidas que ali deságuam, já que o único compromisso desses, sem vinculações político-partidárias, deve ser com a Constituição, com as leis de um modo geral. Mas leis que efetivamente estejam em sintonia com aquela e não qualquer pedaço de papel contendo excrescência, independente de haverem ultrapassado o processo legislativo que possibilita suas edições, já que o *conteúdo* dessas é que demanda uma rigorosa e permanente atenção, mormente quando tem se prestado a veicular normas inacatáveis.

Não é possível a indiferença diante do descalabro e clima de incerteza que a produção legislativa e normativa têm alcançado, superando um grau razoável de tolerância, sem que alguma resistência mais efetiva se vislumbre. E essa penetra, indiscutivelmente, não só na eleição de parlamentares mais conscientes e responsáveis pela representação da sociedade e não a defesa de questionáveis interesses políticos como tem sido a tônica, mas fundamentalmente por um Judiciário forte, independente e atuante na defesa do *Estado Democrático de Direito* e, de resto, da própria sociedade hoje tão relegada.

Lamentavelmente, são reduzidos e insuficientes os casos em que o Judiciário tem revelado toda a amplitude de sua missão institucional diante das mazelas que o Poder Executivo, com a conivência e subserviência do Legislativo, tem esbanjado. Pelo extraordinário prestígio dessa avaliação e dada a pertinência que permite extrair ao objeto desta discussão, se colhem as palavras do ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal, Paulo Brossard de Souza Pinto, quando no dia 17 de junho de 1991, ao elogiar decisão histórica daquela corte ao derrubar a correção de 270% nas declarações do Imposto de Renda, alerta para “o pouco caso ou nenhum respeito que a administração e o legislador tiveram em relação à Constituição, que veda cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. E isto é tanto maior, quando a violação abstrata da Constituição importava na violação concreta do direito e da segurança de milhões de contribuintes, agora exonerados do ônus fiscal.”²⁰¹

3.1.1 Princípio da segurança jurídica como informador da tributação

O Direito frutifica na sociedade e é dela reflexo, assim como não se confunde com a lei, essa mero veículo introdutor da norma positivada. Conforme Vicente Ráo, “o direito equaciona a vida social, atribuindo aos seres humanos, que a constituem, uma reciprocidade de poderes, ou faculdades, e de deveres, ou obrigações.(...)Quando o direito ultrapassa os limites de sua conceituação filosófica, ou científica, concretizando-se em normas ou regras positivas destinadas a realizá-lo, então adquire força coercitiva.(...)Sem esse elemento, a vida do direito pereceria e, com ela, a própria sociedade, destruídas, ambas, pela violência, pelo arbítrio do mais forte sobre o mais fraco.”²⁰²

Um contexto de *insegurança*, todavia, se faz presente quando nessa transição do Direito para o campo positivado não expressam os “representantes do povo”, como deles se esperava, a vontade desse povo, crente de que fariam leis justas, lapidadas nos *princípios constitucionais da legalidade, da capacidade contributiva* de cada cidadão. Somente se respeitados esses pressupostos e outros contidos no Texto Maior, a estabilidade do Direito se consagra, ou, então, em caso contrário, os efeitos adversos se avolumam perversamente,

²⁰¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 56-57.

²⁰² *O direito e a vida dos direitos*. Atualização de Ovídio Rocha Barros Sandoval. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 53-54.

pondo em risco o próprio *Estado Democrático de Direito*, a credibilidade das instituições constituídas e, por fim, a própria obediência às autoridades desse mesmo e imprevisível Estado.

O princípio da *segurança jurídica* deriva e congrega, como atributos próprios, outros *princípios constitucionais* de acentuada importância, como é o caso da *irretroatividade*, da *anterioridade*, da *legalidade* e da *capacidade contributiva*. Na área tributária, a lesão, por mais tênue que seja a qualquer um desses princípios, já se mostrará hábil ao comprometimento do *princípio da segurança jurídica* que, por óbvio, não subsiste isoladamente. Sobrepondo sobre ele existe, ainda, a imperiosa *certeza do direito* elevada por muitos como um princípio que sobre todos os demais deita reflexos.

Mas a dimensão do citado princípio vai além: “Na tributação, o princípio da segurança jurídica como diretriz, aponta para uma direção; em seus desdobramentos aparecem os princípios da competência, da submissão da ação estatal à lei, da supremacia da Constituição, do respeito aos direitos e garantias individuais, entre outros”²⁰³. Estando o *princípio da segurança jurídica* intrinsecamente exercendo delimitação sobre a *competência tributária*, óbvio concluir pela vedação constitucional ao Estado de impor tributos ou majorações desses, direta ou indiretamente, a partir do próprio veículo normativo adotado para a matéria, que venha a fugir, mesmo implicitamente, da rígida competência outorgada pela Carta Magna, ou, ainda, hospedar dúvidas, incertezas e insegurança quanto ao cumprimento dessas imposições por parte do sujeito passivo. Essa elementar inferência, se descuidada, *ipso facto* compromete a *segurança jurídica* que o próprio Estado deve total obediência e ostenta o dever de potencializar e preservar.

Portanto não é a mera edição de leis alhures, sem nenhuma técnica e sintonia com a Constituição, que estará validando ou legitimando a já balizada *competência tributária*, como insiste ostensiva ou clandestinamente em seguir o Fisco. Uma síntese dessa condicionante vem nas palavras de Roque Antonio Carrazza quando adverte: “Exemplifiquemos: a lei federal que instituiu um imposto é válida se, em tudo e por tudo, respeitar os princípios da Federação, da autonomia municipal, da anterioridade etc. (isto é, se respeitar os princípios constitucionais).”²⁰⁴

²⁰³ ICHIHARA, Yoshiaki. *Princípio da legalidade tributária na constituição de 1988*, p. 69.

²⁰⁴ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 41.

O aniquilamento da *segurança jurídica* se apresenta visível quando o próprio Estado se encarrega de miná-la, como já foi anteriormente demonstrado, agindo mais na *ilegalidade* do que na obrigatória *legalidade* em sede de tributação. Edita leis e atos infralegais que tornam quase impossível, mesmo para especialistas, saber plenamente a quais imposições tributárias se sujeitam e suas conformações, de forma fácil e simples, para que possam cumpri-las. José Artur Lima Gonçalves aponta a previsibilidade estatal como componente para se atingir a *segurança jurídica* quando preleciona: “Todas as exigências sistemáticas da Constituição brasileira fornecem ao particular as garantias ínsitas ao princípio da boa-fé e da previsibilidade da ação estatal.”²⁰⁵

Mas se nem a previsibilidade existe (e quando existe é sempre foco de desconfiança e resistência dada a desmoralização que os excessos fiscais têm trazido como consequência), nem a *boa-fé* por parte do Estado é diretriz de suas ações no âmbito fiscal, a preservação do *princípio da segurança jurídica*, então, se torna cada vez mais arredo.

Quanto à segurança das relações jurídicas envolvendo Fisco e contribuintes, com preservação (ou resgate) dos direitos e garantias constitucionais asseguradas a estes últimos – também sob a visão de “direitos humanos” analisada por Ricardo Lobo Torres – insta examinar, como fez o jurista carioca, que essa segurança somente advirá quando respeitadas e observadas, com efetiva concretização, as garantias normativas ou principiológicas, processuais e institucionais, tudo a motivar uma revisão, seguindo precisas óticas de *legalidade em matéria tributária*, vários procedimentos adotados pelo Fisco, entre esses abusivas, crescentes e inconstitucionais *sanções políticas* utilizadas, de forma oblíqua, para coagir o contribuinte ao recolhimento de tributos, recebendo constantes reprovações do Poder Judiciário.

A própria normatização existente sustentando a legalidade tributária não logra ocultar seu profundo desajuste entre direitos e deveres do Fisco para com o contribuinte. Sobressaem fatores de insegurança e desigualdades que superam, em muito, a proteção ao *princípio da supremacia do interesse público* e que em tese e formalmente poderia “justificar” as tantas prerrogativas atribuídas ao Fisco, a exemplo do que refletem as disposições da Lei 6.830/80, demanda ao operador do Direito um reexame, tanto na busca de novos conceitos de legalidade tributária e suas implicações na prática fiscal, não tão distantes do *princípio constitucional da*

²⁰⁵ *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*, p. 161.

isonomia, como da imprescindível *segurança jurídica*, em sede de tributação, já que alçada aquela em nível Constitucional, e, hoje, fonte de angústia tanto por parte dos contribuintes como também pela classe jurídica que detém sua responsabilidade, mais especificamente em apontar alternativas e soluções.

A falta de *segurança jurídica* é de uma gravidade tão expressiva que a própria *certeza* do Direito que lhe irradia efeitos e sustentação passa a ser posta em dúvida pela sociedade, provocando vertentes capazes de influir negativamente na ordem jurídica constituída e, a par disso, no próprio *Estado Democrático de Direito*.

Essas observações não são novidades²⁰⁶, porém hoje convergem para um processo de revitalização diante da extravagante produção legislativa e normativa assacada diuturnamente pelo Estado, contra uma sociedade inquieta pelas dificuldades da vida moderna e acuada por imposições tributárias cada vez mais vorazes, enquanto a contrapartida dos serviços públicos se mostra em proporção diametralmente oposta. Essa *tiranía branca*, construída na “legalização” exclusiva dos interesses do Estado nesse domínio de sua atuação, encontra-se a exigir no mínimo uma postura institucional mais cautelosa, prudente e precisa por parte dos Poderes Legislativo e Judiciário quando da edição das referidas normas legais pelo primeiro e sua apreciação pelo segundo, sem o que a credibilidade de ambos figura corroída paulatinamente pela supremacia do Poder Executivo, além da confiança esperada de todos dissipar-se perigosamente.

3.1.2 Balizamento constitucional: direitos e garantias fundamentais

O atingimento de um nível razoável de segurança jurídica nas relações jurídico-tributárias que venha a proporcionar uma *prática fiscal* minimamente civilizada e equânime, infelizmente ainda distante, exige incontáveis revisões de conceitos e dos substanciais aspectos em que essa se realiza hodiernamente, a começar pelo abandono do estudo,

²⁰⁶ VALÉRIO, Walter Paldes. *Programa de direito financeiro e finanças*, p. 97, “foi no século XVIII que o escocês ADAM SMITH escreveu, por volta de 1776, famoso livro, intitulado *Uma Investigação Sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações*, no qual externou idéias que ainda são válidas como princípios aplicáveis às receitas derivadas, ou compulsórias, e em especial aos impostos.”

Dentre esses princípios ou máximas, em número de quatro, como aponta o referido autor, estava a da *certeza* que “prevê para o contribuinte o conhecimento exato e prévio conhecimento do quantitativo a ser por ele aportado aos cofres a título de tributo, ficando a salvo de qualquer arbítrio por parte do fisco.”

interpretação e aplicação do Direito Tributário a partir do Código Tributário Nacional – este de precária fundamentação científica – e de normas infralegais, como habitualmente fazem a Administração Tributária e respectivas pessoas políticas dotadas constitucionalmente de competência impositiva, gerando distorções que, ao final, se traduzem em graves conseqüências suportadas pelos contribuintes. O desafio lançado implica tratamento sempre a partir do *sistema constitucional tributário* e sem atropelo das sinalizações consagradas na Carta Magna.

Esses pressupostos impõem, também, real respeito aos direitos e garantias fundamentais expressos ou implícitos na Constituição Federal, ali encartados justamente para os contribuintes não ficarem à mercê de toda sorte de arbítrio e exorbitâncias por parte das entidades tributantes praticadas todos os dias, dissimuladas e acobertadas pelo falacioso pretexto de que estão exercendo a competência impositiva outorgada pelo Texto Maior. É *nas entrelinhas e nos bastidores* que citada competência se presta a desmandos, em que o *excesso e o desvio de finalidade imperam*, que os direitos subjetivos públicos das pessoas são solenemente violados.

O alcance dos *direitos* e garantias fundamentais não tem sido eficaz e suficientemente observado, sobretudo pelo Poder Judiciário, a quem, mais do que ninguém, compete, nos casos concretos postados à apreciação jurisdicional, conferir-lhes *efetividade*. Qualquer postura diversa é responsável para que citados direitos faleçam inócuos, cingidos à mera e irrelevante órbita formal, ou, ainda, mesmo que não o sejam, tratados como simples normas programáticas e de eficácia contida.

O eventual distanciamento dessas noções elementares pela pessoa política dotada de competência impositiva, por mais sutil que seja e independente da fase ou momento que se faça notar, exige mais do que severa vigilância por parte do Poder Judiciário, e obriga-lhe a rigorosa e plena reprovação, de vez que maculado pelo vício da inconstitucionalidade.

O Estado não pode ser confundido com o Direito, nem se arvorar no seu criador, já que detém dever de cumprir fielmente as balizas e proibições que esse, e, em particular, a Constituição Federal estabelece. Nessa linha de comando, o alcance dos direitos e garantias fundamentais exerce, desde que respeitado, vértice nuclear da *prática fiscal*, em todos os seus

desdobramentos, evidentemente envolvendo sua articulação normativa. Colhe-se nessa vereda a lição de Roque Antonio Carrazza²⁰⁷ quando ensina:

“A Constituição brasileira, ao tratar dos ‘direitos fundamentais’, garantiu a igualdade de todos perante a lei, a inviolabilidade da propriedade privada, a liberdade de opinião, a liberdade de ir e vir da pessoa, a liberdade de consciência, a liberdade de associação e reunião etc. Estas garantias apresentam-se como proibições ao Estado de lesar, por meio de leis, atos administrativos ou decisões judiciais, estes valores prestigiados por nossa Carta Magna. As leis, os atos administrativos e as decisões judiciais que, eventualmente, contrariarem estes valores, podem ser anulados com base em sua inconstitucionalidade.

De fato, a Constituição confere, a toda e qualquer pessoa, vários direitos, irrenunciáveis e imprescritíveis, concernentes ‘à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade’ (art. 5º). O exercício de tais direitos cria situações jurídicas ativas que são verdadeiros direitos subjetivos, oponíveis a qualquer pessoa, inclusive ao Estado.”

Os mencionados direitos subjetivos fundamentais traçam objetivamente os limites em que o Estado pode exercer a tributação a ele conferida pela ordem constitucional como, mais uma vez, precisamente descortina Roque Antonio Carrazza²⁰⁸:

“Com estes preceitos, a Constituição determinou de modo negativo, isto é, através de proibições, o *conteúdo possível* das leis tributárias e, indiretamente, dos regulamentos, das portarias, dos atos administrativos tributários etc.

Em outros termos, a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal, ao fazerem uso de suas competências tributárias, são obrigados a respeitar os direitos individuais e suas garantias. O contribuinte tem a faculdade de, mesmo sendo tributado pela pessoa política competente, ver respeitados seus direitos públicos subjetivos, constitucionalmente garantidos.”

3.1.3 Imposições tributárias ilegais

Abordar o tema *imposições tributárias ilegais*, sob uma perspectiva quantitativa, se torna inviável, tal é o número e diversidade dessas ocorrências, evidentemente nem sempre reconhecidas ou declaradas pelo Poder Judiciário por várias razões já declinadas ou ainda a serem adiante apontadas. Todavia esse óbice “operacional” é secundário a partir do momento

²⁰⁷ Op. cit., p. 245.

²⁰⁸ Op. cit., p. 262.

em que não se visa propriamente a esse objeto, como poderia se presumir em superficial averiguação das questões ora focalizadas. Busca-se com preferência e em necessário corte metodológico, isto sim, surpreender as repercussões na *segurança jurídica* advindas dessa periclitante realidade que deveria sequer existir ou não superar jamais os lindes da exceção, porém tende a converter-se na regra ensejando que suas raízes, causas e motivações sejam revistas.

As particularidades e dimensão de seus transtornos, entretanto, levam à eleição, por amostragem, de alguns casos polêmicos que nesse cenário gravitam e sobre o qual se debruça a presente vistoria, inclusive e precisamente para se lograr demonstrá-lo. Inicialmente, se toma a *antecipação tributária* como senda ilustrativa importante de exame, além das demais que lhe sucedem adiante. Aludida modalidade de imposição tributária foi introduzida em nosso ordenamento jurídico através da Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, que acrescentou o § 7º, no artigo 150, da Constituição Federal²⁰⁹.

A escolha, a título ilustrativo, da figura denominada *antecipação tributária* apresenta suas razões, a começar pela revolta que provocou na doutrina especializada pátria que, sob sólidos e balizados fundamentos, não se conforma em presenciar silente iniciativas de tamanha agressão à ordem jurídica constituída. O descaso do legislador é impressionante, revelando todo seu despreparo em termos de técnica legislativa, aliada à ausência de preocupação quanto aos regramentos que tal imprudência repercute.

O *fato gerador*²¹⁰ tem seu conceito vertido na lei, positivado, e ainda, dessa forma, acatado pela doutrina, sem dissensão. Portanto jamais admite subversão ou tergiversação, já que um mínimo deslize nesse norte implica ilegalidade e, quando essa representa princípio constitucional no âmbito do Direito Tributário, manifesta inconstitucionalidade. Essa inconstitucionalidade material, inobstante centre-se em norma da própria Constituição, ocorre, também, no caso *sub examine*, quando o poder constituinte derivado ofende normas-princípios da Carta Magna, já que essas são superiores e exercem prevalência às normas de mera regulação da estrutura e funcionamento do Estado, pois determinam seus fins.

²⁰⁹ Citado dispositivo reza: “§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

²¹⁰ À luz da cientificidade exigida, uma melhor definição é, ao invés de “fato gerador”, *critério material da hipótese de incidência*.

No caso da *antecipação tributária* em foco, os preceitos que a instituíram através da Emenda Constitucional nº 3/93 discrepam de cláusulas pétreas que funcionam como “limitações formais e materiais, expressas e implícitas, à competência que o Congresso Nacional possui para emendar a Constituição.”²¹¹

Sem grandes elucubrações, se conclui de plano, nesse caso, acerca da total inutilidade da existência de um conceito do *fato gerador* de determinado tributo (no caso o ICMS) constitucionalmente e de forma razoável estabelecido, quando o legislador ordinário o ignora, chegando ao extremo de editar norma permissiva de sua exigência, *independente* da ocorrência do citado fato gerador. É crível que alguém sofra a incidência do artigo 121, *caput*, do Código Penal se sujeitando à sanção pelo crime de homicídio ali estabelecida, quando ainda não praticou aludido delito contra a vida de outrem e, por clarividência e absoluta impossibilidade, não existe sequer como saber, se vier a ocorrer, as circunstâncias delineadoras de seus efeitos?²¹² É possível *presumir* toda essa possibilidade e seus detalhes? Mais uma vez a *legalidade* se mostra vazia enquanto a ficção e a inacreditável presunção fazem-lhe as vezes.

Entretanto, contrariando as exposições *retro*, após ampla controvérsia, prevaleceu no seio dos tribunais a legalidade da denominada “substituição tributária para frente”, conforme refletem os entendimentos específicos sob a matéria, tanto do Superior Tribunal de Justiça como do próprio Excelso Supremo Tribunal Federal, respectivamente ora colacionados *in verbis*:

“1545 – RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA – TRIBUTÁRIO – ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – MEDICAMENTOS – PRODUTOS FARMACÊUTICOS – PAGAMENTO ANTECIPADO – 1. A jurisprudência das 1ª e 2ª Turmas está assentada, com apoio da 1ª Seção, no entendimento de que a exigência de pagamento antecipado, via substituição tributária, não é ilegal. 2. Com o pagamento antecipado não ocorre recolhimento do imposto antes do fato gerador. O momento da incidência do tributo fixado por lei não se confunde com a cobrança do tributo, pelo que o sistema da substituição tributária não agride o ordenamento jurídico tributário. 3.

²¹¹ CARRAZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 280.

²¹² Exemplo similar e instigante nos legos Caroline Said Dias. Substituição tributária e antecipação tributária. A importância da diferenciação das duas figuras. In: *Revista dialética de direito tributário*, nº 44, São Paulo: Dialética, p. 64, maio 1999, quando leciona: “Interessante é fazer paralelo da situação com o Direito Penal.

A antecipação é como se o Estado, analisando a vida de um indivíduo, seu caráter e tendências, visse nele um potencial criminoso, e, presumindo que este iria delinquir, aplicasse a pena. Depois, se este não delinquisse, então o indenizasse. Como método de prevenção criminal, ‘para o bem da comunidade’.

É o que faz a administração na substituição tributária ‘para frente’, com uma agravante: além da presunção, ainda cobra o tributo de pessoa substituta do contribuinte de direito.”

Não é ilegal a exigência do recolhimento antecipado, pela empresa fabricante, do ICMS, incidente na revenda ou fornecimento de produtos farmacêuticos pelo fabricante ou fornecedor. 4. Continua, assim, em vigor a legislação infraconstitucional, reguladora da chamada ‘substituição tributária para frente’, hoje com endosso da Emenda Constitucional nº 03/93. 5. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça. 6. Recurso improvido’. (STJ – RMS 8.499 – ES – 97.0026749-0 – 1ª T. – Rel. Min. José Delgado – DJU 27.09.1999 – p. 46).²¹³

“ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ‘PARA FRENTE’

STF – RE 120.057-0 – RJ – Rel. Min. Néri da Silveira – DJU 07.10.1999 – p. 17

DESPACHO

Trata-se de recurso extraordinário interposto por Phillips do Brasil Ltda. (fls. 285/300), com fundamento no art. 119, item III, letra *a*, da Emenda Constitucional nº 01, de 1969, visando reformar acórdão da Segunda Câmara Cível, do colendo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, que exhibe esta ementa (fl. 275):

‘Substituição tributária ‘para frente’. Ausência de violação ao preceito constitucional do art. 23, II, por não se achar atingido o princípio da não-cumulatividade. Preenchimento da regra da reserva legal, à vista do contido na Lei Complementar nº 44 de 1983, da Lei Estadual nº 846 de 1985 e do Protocolo Interestadual nº 17/85, disciplinadores do regime do contribuinte substituto nas operações interestaduais de lâmpadas elétricas entre os contribuintes situados entre os Estados signatários do referido Protocolo. Instituição do Princípio da presunção legal, mediante o qual o Fisco criou a regra de já se presumir realizada a operação seguinte, aplicada a alíquota interna de 17% sobre a base de cálculo do maior preço alcançado pela mercadoria no seu caminho da produção até o consumo, observado o fato concreto de que, nos cálculos realizados no processo, não se vislumbrar qualquer prejuízo à apelante, e que de resto, é abatido, sempre, o imposto correspondente à operação anterior. Carência de afronta ao art. 23, § 6º, da Carta Magna, por se tratar de convênio para a execução de leis, serviços e decisões por intermédio de funcionários federais, estaduais ou municipais, estatuído no § 3º do art. 13 da mesma Carta. Antecipação do fato gerador considerado o deslocamento temporal através de lei, com base em dados concretos projetados para o futuro pela teoria das probabilidades, sob condição resolutiva, cujo implemento (deterioração e outros fatos) permite ao contribuinte a restituição do tributo’.

2. Sustenta a recorrente que o aresto recorrido ofendeu aos arts. 6º, parágrafo único, 13, 19, item I, 23, item II, e 153, §§ 2º e 29, todos da Emenda Constitucional nº 01, de 1969.

3. O recurso não merece prosperar.

4. A Segunda Turma desta Corte, em questão idêntica, no julgamento do RE 114.494-7/RJ, Rel. Min. Carlos Velloso, em 24.09.1996, assim decidiu:

‘CONSTITUCIONAL – TRIBUTÁRIO – ICM – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

²¹³Revista de Estudos Tributários, Ano II, nº 10, Porto Alegre: Síntese, p. 102, nov./dez. 1999.

I – Inocorrência de ofensa à Constituição no fato da instituição, no caso, de substituição tributária no concernente ao ICM. Matéria restrita ao contencioso comum.

II – RE não conhecido.’

Mais recentemente, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, a 02.08.99, no julgamento do RE 213.396/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, decidiu que é constitucional o regime da substituição tributária ‘para frente’ – em que se exige do industrial, do atacadista, ou de outra categoria de contribuinte, na qualidade de substituto, o recolhimento antecipado do ICMS incidente sobre o valor final do produto cobrado ao consumidor, retirando-se do revendedor ou varejista, substituído, a responsabilidade tributária referente a operações realizadas anteriormente à Emenda Constitucional n° 3/93, que introduziu no art. 150, da CF, o § 7°.

5. Do exposto, com base no art. 38, da Lei n° 8.038, de 1990, combinado com o § 1°, do art. 21, do RISTF, nego seguimento ao recurso extraordinário.

Publique-se.

Brasília, 09 de setembro de 1999.

Ministro Néri da Silveira – Relator” .²¹⁴

Dos pronunciamentos judiciais *supra*, se coletam lições mais do que interessantes sobre a emblemática realidade com que se depara o contribuinte e seus reflexos no cumprimento das obrigações tributárias afetas, dentre essas: a) a *presunção* é utilizada pelo Fisco até mesmo para alterar e manipular o momento da ocorrência de fato no tempo; b) esse fato é “criado” artificialmente quando em realidade não existe, passando a ser tido como se existisse, e seus efeitos jurídicos concretos defluem desde a “criação”; c) a linguagem empregada pelo legislador faz da realidade ficção e vice-versa para dessa engendração bizarra obter efeitos jurídicos que a primeira não permite; d) o Poder Judiciário não repreende essa normatização esdrúxula e, ainda, faz confusão entre figuras jurídicas distintas, tratando-as como se fossem uma única realidade²¹⁵.

Comprova-se, novamente, uma estatística que teima em alertar para a dubiedade que tem levado contribuintes ao desespero. São, como sempre, decisões recentes: velhos dilemas. Tal qual aqui denunciado, a *segurança jurídica* e o respeito à Constituição são alvo de menosprezo pelas entidades tributantes e, no caso, até mesmo pelo poder constituinte derivado, quando deste, em particular, se espera justamente o contrário. Nessa fenda e sobre a questão ora focalizada, desfruta das mesmas preocupações Roque Antonio Carrazza ao prelecionar: “Em nenhum momento a Constituição abre espaço à criação de tributos sobre

²¹⁴ Op. cit., p. 134-135.

²¹⁵ Sobre essa questão CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 176, em nota de rodapé, adverte: “A ‘substituição para frente’ não deve ser confundida com a figura da antecipação do pagamento do tributo. Na antecipação a obrigação tributária já existe, ao passo que na ‘substituição para frente’ ainda não há tributo a pagar.”

fato presumido. Reporta-se, tão-somente, a fatos concretamente realizados, até para dar efetividade, no campo tributário, ao magno *princípio da segurança jurídica*.”²¹⁶

Um segundo caso relativamente recente e igualmente polêmico é o da criação do IPMF – Imposto Provisório sobre Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira, resultante do artigo 2º da Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993 (DOU 18.03.1993), sob alegada necessidade de se promover o ajuste fiscal para reequilíbrio das finanças da União, culminando instituído pela Lei Complementar nº 77/93.

Citado imposto de vida efêmera veio a ser declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal²¹⁷. Entretanto, desta vez, sob nova roupagem e contando com o apoio do Congresso Nacional, “foi ressuscitado, através do expediente de enxertar o art. 74 no ADCT da Constituição de 1988 pela Emenda Constitucional nº 12, de 15-8-1996, que outorgou à União a competência para instituir a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, conhecida pela sigla CPMF, pelo prazo máximo de dois anos, cuja arrecadação será inteiramente destinada ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde. Prescreveu a alíquota máxima de vinte e cinco centésimos por cento, bem como a aplicação do § 6º do art.

²¹⁶ Idem, *ibidem*.

²¹⁷ Instituído pela Lei Complementar nº 77, de 13/07/93, vigorou até 31 de dezembro de 1994. Foi declarado inconstitucional consoante a decisão ora colacionada *in verbis*: “101367 – AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE DE EMENDA CONSTITUCIONAL E DE LEI COMPLEMENTAR – IPMF – IMPOSTO PROVISÓRIO SOBRE A MOVIMENTAÇÃO OU A TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA – IPMF – ARTIGOS 5º, § 2º, 60, § 4º, INCISOS I e IV, 150, INCISOS III, B, e VI, A, B, C e D, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - I. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, a, da C.F.). II. A Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.1993, que, no art. 2º, autorizou a União a instituir o IPMF, incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no § 2º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica ‘o art. 150, III, b e VI’, da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1º. o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5º, § 2º, art. 60, § 4º, inciso IV, e art. 150, III, b da Constituição); 2º. o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, § 4º, inciso I, e art. 150, VI, a, da C.F.); 3º. a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: b) templos de qualquer culto; 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; e d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão; III. Em conseqüência, é inconstitucional, também, a Lei Complementar nº 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, a, b, c e d da C.F. (arts. 3º, 4º e 8º do mesmo diploma, L.C. nº 77.93). IV. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que

195 e a inaplicação dos artigos 153, § 5º e 154, I da Constituição, numa implícita confissão de que o novo tributo tem natureza de imposto.”²¹⁸

Simplex exame da malsinada exação evidencia que de *contribuição* a mesma só tem a denominação e rótulo a ela emprestada, já que seu regime jurídico e critério material de incidência são típicos de velado *imposto*, a teor do artigo 16, do Código Tributário Nacional²¹⁹. Prevalece, ainda, no caso, para aferição de qual espécie tributária se trata e sua natureza jurídica, a regra insculpida no artigo 4º, incisos I e II, do citado *Codex*²²⁰. Esses expedientes, além de manipulados na tentativa de evitar a declaração de sua inconstitucionalidade que persiste, visaram, também, a burlar a repartição dessa receita na forma prevista constitucionalmente com Estados, Distrito Federal e Municípios, e, especialmente, permitir o *desvio de finalidade* na aplicação dos referidos recursos, cuja destinação orçamentária é pública e notoriamente desrespeitada²²¹.

Não é sem razão o diagnóstico dessa turbulência com suas implicações diretas e imediatas na *legalidade* e na *prática fiscal* realçado por Iso Chaitz Scherkerkewitz quando assevera²²²:

“No nosso país, infelizmente, está sendo muito comum justificar as arbitrariedades, desmandos e inconstitucionalidades praticados pelo Governo por meio de argumentos que apelam para a vontade popular maior, que é o bem-estar econômico.

Muitas vezes o Poder Judiciário fica temeroso em contrariar os planos econômicos mirabolantes e salvadores, pois pode acabar sendo acusado de traição à pátria, uma vez que os governantes não se cansam de alegar que o que está errado não são os seus atos, mas sim a Constituição e todo o ordenamento jurídico recepcionado. Historicamente, esse Poder está vindo a reboque das pressões populares, nunca se adiantando às mesmas, não obstante as patentes inconstitucionalidades (arbitrariedades) dos planos de governo.”

suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993. (STF – ADIN 939-7 – DF – TP – Rel. Min. Sydney Sanches – DJU 18.03.1994).”

²¹⁸ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*, p. 229.

²¹⁹ “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

²²⁰ “Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la:

I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.”

²²¹ Destarte a doutrina predominante não considere importante o desvio do produto da arrecadação para fins de exame da validade da imposição tributária, a verdade é que para os interesses econômicos dos contribuintes e, ainda, para a legitimidade política das exações instituídas com finalidade de custeio específico, mormente em se tratando de seguridade social, este aspecto é da maior relevância.

²²² *Sistema constitucional tributário*, p. 6.

Trouxe ainda a CPMF, abrigada em seu texto²²³, outras tantas inconstitucionalidades, como, por exemplo, ao ser veiculada por Emenda Constitucional cujo teor, em diversos preceitos, fere a Constituição em muitos aspectos e tópicos inalteráveis, insuscetíveis de reforma, como é o caso dos direitos e garantias fundamentais, protegidas pelas cláusulas pétreas. Pairam dúvidas, também, sobre a constitucionalidade do FNS – Fundo Nacional de Saúde e, nesse caso, sua influência na exação em comento. Citado vício repousa sobre o artigo 4º, da Lei nº 9.276, de 09, de maio de 1996 (DOU 10.05.1996), que o recriou, já que não ocorreu, no prazo bienal previsto no artigo 36, do ADCT, a necessária ratificação daquele inicial, restando *ipso facto*, automaticamente, extinto ao exaurir citado lapso temporal, óbice esse que evidentemente não resta suprido com a recriação de similar fundo quando já inexistente aquele original constitucionalmente previsto.

Como a CPFM – inobstante o rótulo de *contribuição* que lhe foi destinado é na realidade *imposto* – fere ostensivamente o *princípio da capacidade contributiva* no instante em que tem como sujeitos passivos todos aqueles que realizam operações de movimentação ou transmissão de valores e de créditos de natureza financeira, indistintamente e independente de seus valores, assim como das respectivas capacidades econômicas dos contribuintes que àquela se sujeitam, resta aludida exação alijada do *caráter pessoal* que deveria ter. As raras e providenciais “exceções” implantadas no texto normativo que a instituiu²²⁴, com a finalidade adrede de dissimular esse vício, não têm o condão de, nessa minúcia, afastar sua presença.

Na seqüência, se analisa o *imposto sobre grandes fortunas*. A não instituição do *imposto sobre grandes fortunas*, após mais de uma década de sua outorga na competência constitucional conferida à União, é um caso clássico de como a *legalidade* é “configurada” a bel talante dos “donos do poder”, enquanto a quase totalidade da sociedade suporta os efeitos de uma tributação que prima pela negação, dentre outros já apontados, ao princípio constitucional da *igualdade*.

Aliás, no Brasil, em sede de prática fiscal, desde a produção normativa a respeito até sua execução nos órgãos fazendários, se exercita solenemente a antítese desse princípio, ou seja, como sinalizado ilustrativamente com relação ao IPMF e suas siglas sucessoras, se tributa o pobre e não o rico. Os contribuintes de maior expressão econômica detêm uma

²²³ Lei Federal nº 9.311/96 (DOU 25.10.96).

²²⁴ O artigo 17, da Lei Complementar nº 9.311/96, previu mecanismos de compensação para os pequenos assalariados e outras exceções.

consciência de cidadania mais aguçada e meios disponíveis para fazer valer seus direitos frente ao Fisco, enquanto os demais nem o conseguem. Os ricos se utilizam de paraísos fiscais e contas CC5 para fugir dos efeitos da tributação²²⁵, enquanto o mísero assalariado tem seu imposto de renda retido diretamente na fonte. Em síntese, conquanto devesse ser o inverso, a realidade é que, através de uma *legalidade* de muitas óticas, as diferenças entre ricos e pobres e sua configuração jurídica pelo Fisco se ampliam.

Volvendo ao assunto central do imposto ora focalizado, impera concluir que esse somente não foi instituído até hoje – e dificilmente será no futuro – por falta de vontade política, já que todas as pretensas dificuldades levantadas para sua implantação são plenamente contornáveis e superáveis desde que, evidentemente, exista iniciativa e interesse para se alcançar esse objetivo. A própria Secretaria da Receita Federal tem dado mostras mais do que excessivas de que outras situações concretamente mais áridas encontraram solução. Quanto à inércia do legislador e da própria União em instituir aludido imposto, já houve a devida e precedente motivação, podendo ser resumida na seguinte constatação: “O verdadeiro motivo da não instituição do imposto sobre grandes fortunas é de ordem política. Os titulares de grandes fortunas, se não estão investidos de *poder*, possuem inegável *influência* sobre os que o exercem.”²²⁶

Foram apenas três exemplos. Existem muitos. Porém são situações como essas que vão minando paulatinamente a confiança da sociedade nas instituições constituídas, gerando o descrédito no Estado e seus poderes, a relutância contra as exacerbadas e questionáveis regras que orientam a prática fiscal e semeiam seus tentáculos contra o patrimônio das pessoas que, em última análise, sentem-se verdadeiramente ludibriadas, adentrando num temerário contexto de instabilidade, a inspirar no mínimo uma premente reflexão seguida de uma revisão efetiva da dicotomia *legalidade x prática fiscal*.

²²⁵ Em recente decisão (datada de 25/07/2000), do juiz federal substituto Emerson Gazda, da 1ª Vara Federal Criminal de Foz do Iguaçu/PR, que deferiu liberdade provisória ao indiciado Victor Hugo Nunes Sosa, mediante o pagamento de caução no valor de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), depois deste ter sido preso em flagrante no dia 12/07/2000 portando cerca de 800 cheques, totalizando mais de R\$ 1 milhão, tudo indicando que referidos cheques, emitidos por pessoas em diversas localidades do Brasil, seriam depositados na agência do Banestado em conta de domiciliado no exterior (as antigas CC5) e remetidas ao Banco del Paraná, em Ciudad del Este, no Paraguai, caracterizando a chamada “lavagem de dinheiro”, aludido magistrado consigna, após menção dessa prática corrente na fronteira entre Brasil e Paraguai, em especial em Foz do Iguaçu que apresenta 204 inquéritos policiais instaurados para apurar os crimes de evasão fiscal e lavagem de dinheiro, alerta que, “por tais contas, supõe-se passar dinheiro da corrupção, narcotráfico, descaminho, contrabando de armas, sonegação fiscal, caixa 2, etc. Estima-se que, a partir de 1996, mais de 30 bilhões foram remetidos irregularmente ao exterior pelas famosas CC5 da região oeste do Paraná”. Disponível em: <<http://www.trf4.gov.br/trf4/noticias/pg-noticia.asp?Num=225&Mês=7>>. Acesso em: 28 jul. 2000.

²²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, p. 262.

Da forma que o Estado tem ditatorialmente conduzido essa questão, é inevitável referir o pessimismo que assola a todos os agentes desse processo. Não é por acaso a admoestação lançada por Caroline Said Dias²²⁷ *in verbis*: “O Estado não pode trapacear as regras do jogo para cobrar seus tributos e evitar a sonegação; mais do que qualquer bem que possa trazer à comunidade, traz um mal que destrói qualquer Nação, que é a insegurança jurídica em um Estado de Direito.”

De qualquer modo, a mais significativa trincheira de resistência contra as barbáries desse cenário enfeitado pelo *legalismo*, como sempre foi historicamente, encontra-se no Poder Judiciário²²⁸, onde se depositam as últimas esperanças, em que pese o ceticismo sobre sua apatia e a falta de coragem de muitos magistrados se acentuarem como formadores de dúvidas que sobrepassam sobre o futuro.

A única certeza que remanesce é a indelegável necessidade de prosseguir, como bem lembra Roque Antonio Carrazza²²⁹: “É certo que a Constituição de 1988, regulando as limitações ao exercício das competências tributárias e elencando os direitos e garantias fundamentais, protegeu, consideravelmente, os contribuintes das investidas do Fisco. Não é menos certo, porém, que duas décadas de ditadura militar (os chamados ‘anos de chumbo’) deixaram um legado de arbítrio fazendário e criaram uma ‘mentalidade fiscalista’, inclusive no seio dos Tribunais, que urge espancar.”

3.2 O Poder Judiciário como Guardiã Prevalente

A estabilidade e independência das instituições jurídico-políticas constituídas no regime democrático são indissociáveis do ideário de Estado de Direito. Porém sobreleva a importância desses pressupostos em relação ao Poder Judiciário, sem os quais até a concepção

²²⁷ Substituição tributária e antecipação tributária. A importância da diferenciação das duas figuras. *Revista dialética de direito tributário*, nº 44, p. 65.

²²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 74, leciona: “Finalmente, o direito tributário brasileiro, em virtude de longa vivência positivista e formalista preocupou-se tão-só com a *legalidade* e com a fonte *legislativa da tributação*, relegando a um segundo plano a complementação na via judicial. Torna-se necessário agora recuperar a importância da jurisprudência, como vem sendo feito em outros países, nos quais se defende a ampliação do papel do juiz no desdobramento normativo do direito tributário.”

²²⁹ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 281.

republicana e, em seguida, a própria democracia, acabam comprometidas. No âmbito da atividade fiscal, onde se acentuam constantes investidas do Estado contra os baluartes da Constituição Federal, tal aspecto se qualifica pela singular expressão que exerce em uma Nação. Não é diferente, até pelo contrário, com muito mais razão, tratando-se de País em desenvolvimento e, em especial, no caso do Brasil.

Enquanto o postulado secular da *legalidade na tributação* – no Brasil imortalizado por Pontes de Miranda e Geraldo Ataliba –, tendo como significado o *povo tributando a si próprio*, vai da piada à verdadeira ficção, e o Poder Legislativo padece de todas as vicissitudes já apontadas²³⁰, a sociedade sente-se desprotegida e abandonada contra os excessos e desvios legislativos e normativos que impregnam a *prática fiscal*. Por essas causas, até o amparo que, teoricamente, os contribuintes teriam à luz do ordenamento jurídico vigente, já tem as regras para solução de futuros conflitos *materialmente* desiguais e protetivas, quase à saciedade e unanimidade, em prol do ente fiscal²³¹.

Como o *conteúdo* da lei, antes mesmo de sua edição, vigência e eficácia, *já deforma em detrimento exclusivo do contribuinte a norma tributária que veicula*, e que no momento seguinte estará guiando e sendo executada pelos órgãos e agentes fazendários, com interferências diretas e seqüenciais nos casos concretos individuais que a ela se submetem, esse *aspecto se configura no ponto nodal* a merecer atenção, reexame e ajuste aos primados da Carta Maior. Essa missão institucional e responsabilidade precípua encontram-se, por força da ordem maior, nas mãos do Poder Judiciário²³², sobretudo, no caso brasileiro, onde a Carta Magna é, reconhecidamente, a exemplo das constituições modernas, axiológica.

É no *conteúdo da lei* que veicula normas tributárias que o julgador precisa se deter, extirpando, por inteiro, todas as suas mazelas que venham, direta ou indiretamente, expressa ou implicitamente, se mostrar incompatíveis com a Constituição Federal, seja de forma

²³⁰ Não é nenhuma afirmação sensacionalista a constatação exteriorizada por Sacha Calmon Navarro Coêlho. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 48: “A democracia representativa, tal como proposta pela República Francesa, em certo sentido perdeu vitalidade. Nas modernas sociedades de massa do mundo ocidental, de cuja cultura política e jurídica fazemos parte, a representação política sofre os tremendos poderes do ‘esterco do diabo’ (o dinheiro), do egoísmo social e da mídia.

Assim sendo, não se pode dizer que as pessoas se fazem fielmente representar nos governos e nos parlamentos.”

²³¹ E conclui o jurista mineiro: “Neste panorama os direitos fundamentais da pessoa humana costumam ser feridos vitandamente pela própria lei gestada nos parlamentos (legalidade formal).”

²³² Novamente chama a atenção (idem, p. 49): “A República democrática e a supremacia do Judiciário são hoje inseparáveis contra o ressurgimento das tiranias da lei. Por outro lado, as Constituições modernas são axiológicas e dirigentes reforçando o papel do Judiciário.”

isolada, no conjunto de normas contidas em dado texto legal, ou, fundamentalmente, em quaisquer dessas hipóteses sempre que exista ameaça à visão sistemática que ao Direito Tributário determina construção, entendimento e aplicação, a partir do Texto Maior.

Um deslize apenas dessas condicionantes e a inconstitucionalidade (nesse caso material) exigirá posicionamento obstativo e pleno através da prestação jurisdicional tida como um *poder-dever*, sob exclusividade e responsabilidade do Estado.

São essas circunstâncias, além da precisão conceitual – ou tipicidade cerrada como preferem alguns –, conjugadas como atributos da *legalidade* e sua configuração quando o assunto é prática fiscal, nos moldes já preconizados como hábeis a redimir a tragédia hoje reinante, que potencializam a atuação judicial nas soluções dos conflitos tributários conforme a proeminente lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho²³³:

“(...) não torna o juiz mero autômato. Como vimos, a tipicidade da tributação decorreu da necessidade de tornar a lei fiscal clara contra o subjetivismo que antes penetrava em seu conteúdo, à vontade do rei, por seus ‘ministros’. Ora, quando o legislador não faz norma clara, cabe ao juiz reduzir ao possível a sua abrangência: *in dubio pro* contribuinte. Quando não há modo de aplicar a lei, por faltar-lhe elemento essencial, o juiz decreta a sua inaplicabilidade: *nullum tributum sine lege*. Quando a lei fere princípio constitucional, como o da igualdade ou da capacidade contributiva (que está no fundamento do princípio da isonomia tributária), ou o do não-confisco, o juiz anula a lei em argüição direta ou *incidenter tantum*. Quando a lei, apesar de tudo, é válida do ponto de vista formal e material, mas é injusta em relação a um contribuinte em particular, por faltar-lhe capacidade contributiva, o juiz pode decretar a prevalência do princípio constitucional sobre a lei e tira a tributação sobre aquele contribuinte em particular (isenção judicial). Estamos aqui indo ao extremo do afazer jurisdicional.”

E, diagnosticando como ninguém o quão capenga e sonolenta tem se apresentado normalmente a atuação jurisdicional quando exigida em maior profundidade pelos contribuintes desesperados, atônitos e “esfolados até a alma” que ali batem à porta, em derradeira esperança de demonstrar as distorções da *prática fiscal* muitas vezes levadas ao extremo na “calada da noite”, ou sob um manto de “invisibilidade”, e o massacre de que são verdadeiras vítimas, sem nenhum exagero arremata²³⁴:

²³³ Idem, p. 201.

²³⁴ Idem, p. 201-202.

“Quando a Administração aplica a lei a *la diable* ou *dilarga* a sua compreensão, o juiz anula o ato administrativo ou o reduz à sua real dimensão *secundum legem*. Noutras palavras: o princípio da tipicidade contemporâneo da tripartição dos Poderes não controla mais o juiz, é instrumento de controle em mãos do juiz. Controlados, em verdade, são o Legislativo e o Executivo. Os beneficiários são o cidadão e a cidadania.”

Malgrado não deter o Judiciário poder legiferante²³⁵, é dele que se espera uma aplicação da lei de frente e com os olhos no povo, em exercício de uma hermenêutica pulsante, representativa de uma exegese teleológica, signo de Direito em sua gênese filosófico-jurídica, colhida na fonte “das ruas” e suas misérias contemporâneas ultrajantes que, não se negue, hoje raramente fazem parte da avalanche de “leis” veiculadas em *linguagem* cujo *conteúdo*, solerte, prévia e psicologicamente “selecionado” pelos “donos do poder”, por motivos estridentes mas “ocultos”, não ouve nem enxerga.

O Poder Constituinte de 1988 legou um *Estado Democrático de Direito* insculpido com suor, sangue e lágrimas na retirada dos entulhos totalitários da ditadura que até então varria a liberdade, a igualdade e tantos outros valores universais inalienáveis em qualquer democracia que prime pelo Direito, pela vida. Essas expressões cristalizadas nos vocábulos *retro* representam uma *concepção de Estado*, cunhada nessas circunstâncias e singular momento histórico da República, nem serviram de prólogo à *Constituição cidadã* como mero adereço ou enfeite ocasional, mas revestiram-se de *conteúdo normativo* que, sobre toda sua textualização, irradia efeitos jamais possíveis de menoscabo, sobremaneira pelo Estado, que fica impedido, na prática fiscal adotada e na sua legalidade que tenciona “construir”, de exorcizá-la continuamente.

Nesse ambiente de areia movediça, cresce em importância o acesso adequado às mais precisas orientações. Dessas, dependem as ações dos contribuintes em seu regular dever de contribuir com o Estado. Trata-se de uma medida preventiva nuclear destinada a evitar ou, pelo menos, minimizar futuros problemas e prováveis danos, inclusive de dimensão expressiva. No entanto, a conturbada realidade nessa seara é fator inegável de *insegurança*

²³⁵ É preciso reconhecer, todavia, a existência de uma parcela ínfima – porém crescente – de magistrados, cada vez mais atinada à sua efetiva vocação institucional voltada para uma realidade social que clama por transformações diante do extraordinário poder depositado nas mãos dos juizes. Já que com relação aos Tribunais Superiores, *em particular do Colendo Supremo Tribunal Federal*, por razões sobretudo políticas e históricas, não se pode esperar muito. Há necessidade de rever sua atuação, formatação e fundamentalmente o modelo de condução dos julgadores que ali adentram levados pela mão do Príncipe, invariavelmente do seu “lar” (Poder Executivo) para a “Suprema Corté”.

jurídica e, por mais exímios que sejam os contribuintes na tentativa de cumprir seus deveres fiscais, sempre remanescerá um elevado grau de intranqüilidade e indefinição.

Muitas vezes, a despeito de todas essas precauções, ainda assim a busca da tutela jurisdicional é inevitável não só como meio de atenuar os reflexos da *insegurança jurídica* que pode levar a conseqüências funestas se determinada opção mais tarde de confirmar incorreta como também, continuamente, para evitar que, na dúvida – ou até mesmo sem esta – prevaleçam abusos, arbitrariedades e ilegalidades por parte do Fisco. Estas possibilidades e ocorrências, lamentavelmente, superam qualquer limite razoável que se poderia compreender como aceitável. As negativas e as mitigações de direitos e garantias constitucionais ou subjetivas asseguradas aos contribuintes são hoje uma praxe.

3.2.1 Inconstitucionalidades e ilegalidades: reconhecidas ou em trâmite

Prova maior de que a *prática fiscal* descarta da *legalidade* com freqüência impressionante se colhe em centenas – ou milhares – de decisões pretorianas hoje encontradas, cada qual destacando uma ou mais ilegalidades praticadas pelas pessoas políticas dotadas de competência impositiva, seja quando da edição legislativa ou normativa, seja na dinâmica de seus órgãos fazendários e atuação de seus respectivos agentes.

Portanto a presente abordagem, como não poderia deixar de ser, é exemplificativa e tendente aos fins colimados na presente investigação, até mesmo porque, diante de tantas ilegalidades cometidas pelo Fisco todos os dias, não haveria sequer condições de imprimir-lhe feição exaustiva, dada a incompletude que sempre apresentaria, de modo que prima tão-somente por alguns casos polêmicos e relevantes relativamente recentes, ao alcance do objeto cognoscente eleito.

O apontamento de alguns aspectos em que gravitam inconstitucionalidades e/ou ilegalidades em diversas exações impostas pela União Federal evidencia esse contexto. Em nível de *inconstitucionalidades* posteriores ao advento da Carta Magna de 1988, de maiores repercussões no cotidiano de parcelas significativas da sociedade e suficientes para confirmar

o clima de improvisação na instituição e majoração de tributos que tem guiado a ação fiscal, já reconhecidas, ilustrativamente, pode ser visto o seguinte²³⁶:

a) Contribuição social sobre o lucro - CSL

- A Contribuição Social sobre o Lucro das pessoas jurídicas foi instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988 (DOU 16-12-88).
- A Secretaria da Receita Federal, a quem cabe a administração e fiscalização da CSL, com base no art. 8º dessa Lei, resolveu cobrá-la a partir do exercício financeiro de 1989, período-base 1988.
- Após longa disputa judicial, o STF julgou a cobrança sobre o período base de 1988, inconstitucional, por ferir o princípio da anterioridade (art. 150, III, b, da CF/88).
- Antes o TRF da 4ª Região já havia decidido:

SÚMULA Nº 7 do TRF da 4ª Região -

É inconstitucional o artigo 8º da Lei nº 7.689 de 15 de dezembro de 1988.

- O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a contribuição social em apreço, decidiu pela constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 3º da Lei 7.689/88, mantendo assim hígida citada exação. Declarou, porém, inconstitucional apenas o seu artigo 8º, que determinava a cobrança a partir do período-base encerrado em 31-12-1988 (por violência ao princípio da irretroatividade), apesar de instituída por simples lei ordinária, inobstante pendessem a respeito sólidos argumentos colimando pela exigência de lei complementar. Hoje esta última questão, na esteira do pronunciamento judicial da Corte Maior, encontra-se praticamente assentada na doutrina, convergindo pela viabilidade, nessa situação, da veiculação dessa espécie tributária – já prevista na Carta Magna - através de lei ordinária.
- Por outro lado, a majoração da alíquota de 8% para 10%, decorrente da Lei 7.856/89 (art. 2º), foi considerada legitimada pelo STF, ao julgar o RE 197.790, em 19.02.97.

²³⁶ Algumas das informações ora catalogadas foram extraídas da lição de Láudio Camargo Fabretti. *Prática tributária da micro e pequena empresa*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 125 ss.

b) *Contribuição Previdenciária - pró-labore, remuneração de autônomos e avulsos*

- Entre tantas contribuições sociais destinadas ao financiamento da Seguridade Social, foi instituída logo após a edição da Carta Magna, a ser suportada por parte do empregador, a incidente sobre a *folha de salários*.
- A expressão “folha de salários” contida originalmente no art. 195, inciso I da Constituição Federal, até ter sua redação alterada pela Emenda Constitucional nº 20/98, causou, na época em que se insurgiram os contribuintes contra referida contribuição social, acirrada disputa judicial entre empregadores e o INSS, de vez que este, abusivamente, buscando ampliar a materialidade da hipótese de incidência, ao editar as Leis 7.789/89 e 8.212/91, pretendia exigí-la – e passou a tributar a partir de setembro/89 – sobre a remuneração de autônomos, administradores e avulsos como se, na oportunidade, fosse possível, à luz dos ditames constitucionais, ao legislador ordinário, estender e ampliar o *conceito* de “folha de salários”. Pretendia a autarquia previdenciária convencer que na expressão ‘folha de salários’ estavam inclusas as retiradas *pró-labore* dos sócios, administradores ou titulares de firmas individuais e a remuneração do autônomo.
- O vocábulo “folha de salários” e seu conceito uniforme, principalmente na legislação laboral, em sintonia com a legislação tributária, sob múltiplos e incontornáveis fundamentos, e, ainda, verdadeira subversão da lógica e negativa dessas previsões normativas, jamais admitiam a “interpretação” esdrúxula pretendida pelo ente arrecadador.
- Além desses aspectos, não se poderia olvidar que as relações de trabalho, no que diz respeito aos empregados e aos trabalhadores avulsos, são regidas pela Consolidação das Leis do Trabalho e legislação específica correlata. Os sócios, administradores, titulares de firma individual e trabalhadores autônomos são regidos pela legislação comercial e civil, o que por si só alijava a pretensão fiscal.
- O Supremo Tribunal Federal, em maio de 1994, mediante decisão de plenário, declarou inconstitucional a cobrança da aludida contribuição previdenciária sobre o *pró-labore* e a remuneração de autônomos e administradores no julgamento do recurso extraordinário nº 166.772-9/RS,

tendo como relator o Min. Marco Aurélio. Como nessa controvérsia, delimitada pela lide examinada, não se contemplava a expressão “avulsos”, a inconstitucionalidade da exação sobre esses veio reconhecida pelo STF, nessa mesma perspectiva, pelo RE 173.428-1-1, tendo como relator o Ministro Néri da Silveira, em junho/94.

- A suspensão da aplicação do inciso I, do artigo 3º, da Lei 7.787/89, foi procedida pelo Senado Federal através da Resolução nº 14/95, em abril de 1995.

c) PIS

- O PIS, instituído pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, visando a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, incidente sobre o faturamento, fixou-se na alíquota de 0,75%, a partir de 1976, além de recolhimento semestral.
- Após a edição da Carta Magna, pelas mãos do Executivo, sobrevieram os Decretos nº 2.445/88 e 2.449/88, trazendo modificações substanciais com relação à exação, principalmente na sua base de cálculo, redefinida e alterada de faturamento para receita bruta operacional (faturamento + receitas financeiras + variações monetárias ativas) e, inobstante a redução nominal da alíquota de 0,75% para 0,65%, também nesse aspecto, estabelecendo (base de cálculo) do próprio mês em que devida e não de acordo com a sistemática anterior (sexto mês precedente àquele em que devida).
- Já nessas invocações os instrumentos normativos em tela desprezaram norma constitucional decisiva, consubstanciada no artigo 146, inciso III, alínea *a*, da Constituição Federal que exige, para alteração da base de cálculo dos tributos, a devida lei complementar. O decreto-lei, por ser fonte secundária do direito, e, conseqüentemente, não inovar a ordem jurídica nem ser espécie normativa hábil ou substitutiva da exigida, se mostrou inapropriado para tanto.
- Diante dessa realidade, dada a impossibilidade dos instrumentos normativos esgrimados tratar da questão, o Supremo Tribunal Federal, no exercício do controle difuso das leis, em julgamento proferido em 24.6.93 no RE 148.754-2/RJ, tendo como relator o Ministro Francisco Resek, julgou inconstitucionais

os indigitados decretos, passando desde então os contribuintes a proceder o recolhimento das contribuições ao PIS na forma originalmente estabelecida pela Lei Complementar nº 7/70.

- Por força da Resolução nº 49, do Senado Federal, publicada em 10.10.95, foi suspensa a execução dos referidos decretos-leis declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.
- Mesmo assim, já nessa ocasião, havia o Executivo, através de diversas Medidas Provisórias, versado sobre a matéria, o que só fez ampliar a confusão em torno dessa questão, remanescendo hoje, ainda, no Judiciário, incontáveis discussões a respeito, sob múltiplos de seus aspectos.

d) FINSOCIAL

- O Finsocial, fundado no DL 1.940/82, com as alterações impostas pelo DL nº 2.049/83, Dec. 91.236/85 e Lei 7.611/87, foi recepcionado pela Constituição Federal nos exatos termos do artigo 56 do ADCT, que lhe fixava limitação temporal, com vigência transitória e inalterável.
- Apesar dessa baliza normativa, o legislador ordinário, ao invés de instituir a contribuição prevista no artigo 195, inciso I, da CF, que aquele substituiria, buscou não só o tornar definitivo mas também editou, sucessivamente, diversas leis visando a atingir esse objetivo, e, o que é inacreditável, majorar suas alíquotas.
- Diante dessa postura pautada na sanha arrecadatória inconstitucional, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 150.764/1, declarou, por maioria, a inconstitucionalidade do artigo 9º da Lei 7.689/88, bem como das normas que serviram para majorar as alíquotas do FINSOCIAL, isto é, do artigo 7º da Lei 7.787/89, do artigo 1º da Lei 7.894/89 e do artigo 1º da Lei 8.147/90, mantendo a exação válida tão-somente na forma e limites antes indicados, de acordo, ainda, com o Decreto-lei 1.940/82 que, antes das leis recém-declinadas, disciplinava-o.

Além dessas surradas inconstitucionalidades, uma verificação mais atualizada demonstra que, ao invés dessas desaparecerem (ou pelo menos sofrerem drástica redução), se ampliaram com o passar do tempo, estando em discussão no Supremo Tribunal Federal, ou sendo por este julgadas há pouco tempo, nada mais nada menos que 16 (dezesesseis) grandes questões tributárias, consoante abordou o Ministro Carlos Mário da Silva Velloso durante palestra proferida no VI Simpósio do Instituto de Estudos Tributários do Rio Grande do Sul, em Porto Alegre, em 16.11.1998²³⁷.

Uma busca hoje nas instâncias de primeiro e segundo graus, bem como no Superior Tribunal de Justiça, comprovará, sem margem de erro, um volume intenso e ascendente de litígios na área tributária, com dezenas de aspectos constitucionais e legais sendo submetidos à apreciação judicial, a envolver praticamente todas as espécies tributárias ora em vigor, cada uma delas apresentando vícios passíveis de questionamentos, sob uma ou mais variantes.

Essa realidade bem demonstra o quanto vulnerável tem se revelado a *legalidade tributária* e os atos e procedimentos administrativos que a implementam através dos órgãos e dos agentes fazendários, tornando esse terreno um verdadeiro campo minado, literalmente como expressão de guerra e não mais de um confronto jurídico circunstancial e natural das relações dessa natureza, marcadas pela conflituosidade.

Nesse embate, como já destacado sob diferentes prismas, o contribuinte vem sendo, também literalmente, massacrado e dizimado, como não mentem tantas inconstitucionalidades e ilegalidades praticadas pelo Fisco²³⁸, os números de falências e concordatas assustadores dos últimos anos, nem a legião interminável de contribuintes hoje empobrecidos, descapitalizados e dilapidados, à beira da quebra, ou com um passivo tributário expressivo, quando não mais administrável. Os mais recentes “planos de refinanciamentos fiscais” não foram editados ao acaso.

²³⁷ Questões tributárias atuais no Supremo Tribunal Federal. In: *Revista de estudos tributários*, Ano II, nº 7, Porto Alegre: Síntese, p. 3-25, maio/jun. 1999.

²³⁸ Esse quadro atingiu tal gravidade extremada, não faltando hoje obras doutrinárias que se destacam pela tentativa de definir o mais fiel possível o momento turbulento que se vivencia, já em seu título, como é o caso, por exemplo, do livro de Ursulino dos Santos Isidoro – *O contribuinte brasileiro: vítima do fisco*. São Paulo: Ícone, 1999.

3.3 Repercussões da Insegurança Jurídica

Os desenlaces da insegurança jurídica são consideráveis e capazes de dilacerar o tecido social, aniquilar as instituições jurídico-políticas constituídas e, no campo das relações tributárias, rapidamente levar ao caos, muitas vezes com danos irreversíveis e com projeções ao longo de décadas/gerações. Podem, como conseqüências, além das já apontadas, levar a outras tantas, igualmente graves, como ora se ilustra.

3.3.1 Sujeição à persecução penal

A primeira e provavelmente a mais grave de todas as seqüelas derivadas da insegurança jurídica é a possibilidade, a qualquer tempo, da sujeição à sanção penal, habitualmente sem sequer haver uma clara compreensão do delito supostamente praticado até mesmo pelo próprio acusado, de vez que rápida e prematuramente conduzido à condição de réu por seu algoz (o Estado). Não que os denominados *Crimes Contra a Ordem Tributária*, normalmente atingindo uma parcela social até então tradicionalmente indene a tais reprimendas, justifiquem uma atenuação das sanções a eles destinadas.

A questão nodal, inobstante a natureza jurídica *sui generis* dessas espécies delitivas e seus envolvidos motivem um tratamento adequado a essa particularidade, é a crescente, desmedida e irracional criminalização de condutas, mesmo quando muitas delas, inclusive à luz de sagrados institutos seculares de Direito, *configuram única e exclusivamente inadimplência* ou, ainda, meros ilícitos tributários. De acordo com essas *características* obviamente *ensejando o devido e respectivo tratamento jurídico*, não uma deformação pelo legislador na materialidade desses institutos, com a edição de leis tipificando esses atos e condutas como *crimes*, como se o direito e a vida pudessem, ao sabor e à vontade dos governantes de plantão, sofrer radical metamorfose, através da mera alteração de signos lingüísticos sem, todavia, perderem seus atributos que justamente lhes define a natureza jurídica.

Nessa senda, outra questão que tem atormentado a vida dos contribuintes e suscitado a busca da tutela jurisdicional todos os dias, apesar da recalcitrância predominante do Judiciário

em não acolher os pleitos ali dirigidos, é o oferecimento de *denúncia* pelo Ministério Público nos Crimes Contra a Ordem Tributária, *sem o prévio exaurimento da via administrativa onde o crédito tributário se encontra em discussão.*

Mais uma vez a violência ao *princípio da legalidade* é cometida pelo Fisco e, o que é mais grave, com a adesão silenciosa do Ministério Público que deveria – na condição de fiscal da lei – conduzir e liderar o repúdio a tais impropriedades. O Judiciário, por sua vez, ressaltados alguns posicionamentos inatacáveis, também não tem conseguido dar o tratamento mais adequado à temática.

As disfunções dessa prática e danos resultantes são de uma extensão singular, enquanto as contradições que encerra em si mesma fulminam qualquer lógica e bom senso. Em síntese, além da negativa de vigência aos mais elementares princípios constitucionais processuais²³⁹, se verifica a açodada submissão de contribuintes a *constrangimento ilegal* marcado pela prematura deflagração da ação penal, a coação indireta desta para que se recolha o tributo que lhe provocou, muitas vezes quando este sequer tem uma quantificação definida ou é manifestamente inconstitucional (ocorrência essa rotineira consoante incontáveis casos já flagrados após a edição da Carta Magna de 1988)²⁴⁰, além do desprezo à possibilidade de pagamento do tributo quando definitivamente aferido na esfera administrativa antecedendo a denúncia e como fator extintivo da punibilidade.

Da realidade fática repressora à vertigem de uma *legislação que prima pela contradição e o caos*²⁴¹, muitas questões permanecem sem respostas. Como fica, por exemplo, o contribuinte penalmente condenado, ali nas agruras da cela cumprindo sua reprimenda por suposta prática de um Crime Contra a Ordem Tributária e que, num dado dia, depois de alguns anos, vem a receber na censurada correspondência a ele endereçada, já

²³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. O Processo Administrativo e os Crimes Contra a Ordem Tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo administrativo fiscal*. 3º v., São Paulo: Dialética, 1998, p. 83: “E violar a garantia de que ninguém será privado da liberdade, ou de seus bens, sem o devido processo legal, que é o mais valioso dos instrumentos que o Direito oferece para garantia da liberdade.”

²⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito, idem, p. 81. “Como ninguém ignora as freqüentes investidas do Fisco, contrariando as Leis e a Constituição, buscando suprir os cofres do Estado sempre deficitário, é evidente que a ameaça da ação penal, antes mesmo que a autoridade administrativa decida a respeito da impugnação feita pelo contribuinte a um auto de infração, constitui forte e inadmissível instrumento de coação, que contraria flagrantemente a garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo fiscal.”

²⁴¹ “Ao invés de definir crimes tributários de forma tão atécnica, falha e lacunosa, brandindo a espada de Dâmocles sobre a cabeça de seus súditos - agentes produtores de riqueza -, o Estado deveria implantar de vez um Sistema Tributário justo, simples, duradouro, de fácil compreensão e menos oneroso para o particular e para o poder público, assim como aplicar bem os recursos arrecadados e melhorar a qualidade de seus serviços públicos”. HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*, p. 346-347.

maçante pelo previsível teor que a identifica pela aflição da esposa e filhos que amarguram sua ausência, uma que se destingue e surpreende pelo brasão de um órgão oficial que a timbra a expressar toda importância ou prepotência que esses signos do poder transmitem e, examinada, verifica tratar-se da notificação que o débito fiscal foi, na última decisão administrativa que o apreciou, *desconstituído*?

Permeiam as ilegalidades até mesmo quando, sob a falaciosa justificativa de que há necessidade de atendimento à requisição feita pelo Ministério Público de autos de processo administrativo fiscal, com o velado e expresso descumprimento por parte da autoridade administrativa do artigo 83, da Lei nº 9.430/96 (DOU 30.12.1996), que determina a *representação* para fins penais após proferida a *decisão final* no respectivo processo administrativo fiscal, se transferem ao Representante do *Parquet* aludido processo fiscal e este, por sua vez, apressadamente oferece denúncia contra os contribuintes.

Esse expediente, através do qual o Ministério Público toma a iniciativa de exigir os processos administrativos fiscais, não encontra a *legalidade* necessária ao seu amparo no instante em que obriga a autoridade fiscal a descumprir o preceito legal antes indicado, e mais, representa comprovadamente um modo de burlar a norma contida no citado artigo, o que não se coaduna com o ordenamento jurídico vigente.

É suprimir o direito à ampla defesa, no concernente ao processo administrativo fiscal e à própria sanção penal, porque nesse processo administrativo se inclui, indubitavelmente, o direito de demonstrar a *inexistência ou insubsistência da relação impositiva perante a Administração Tributária* e suas instâncias recursais, evitando, assim, ser coagido pela ameaça de ação penal. É, em resumo, antecipar na *incerteza da relação jurídico-tributária* em curso resultados e efeitos na esfera penal que aquela poderá jamais autorizar, afrontando ainda, nesses meandros, o consagrado princípio constitucional da *segurança jurídica*²⁴².

Aludida iniciativa, sem anterior esgotamento da via administrativa – única apta, técnica e legalmente investida da função de lançar e apurar a existência e subsistência de

²⁴² MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p. 83: “Admitir-se a denúncia criminal, antes da decisão definitiva da autoridade da Administração, é forma clara de negação do direito à certeza no que concerne à relação jurídica tributária, e assim, negação da supremacia constitucional.

É suprimir o direito que tem o contribuinte de impugnar a exigência do tributo, demonstrando que o fato apontado pelo fisco não ocorreu, ou não é adequado à hipótese de incidência tributária. Esse direito, de cunho patrimonial, cuja defesa no âmbito do accertamento tributário é garantido pela Constituição, resta amesquinçado pela ameaça da ação penal.”

eventual crédito tributário, antes mesmo de manuseados os recursos e direitos constitucionais conferidos aos contribuintes, não apenas tem ferido de morte essas garantias legais e constitucionais como tem negado vigência ao artigo 83, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Embora essa norma que rege a única *conduta legal* possível da autoridade fazendária no particular, a prática fiscal ocorre de forma exatamente diversa.

Para burlar a *legalidade* vertida no preceptivo *retro*, a entidade fiscal, a pretexto de regulamentá-la, em suas manobras bem conhecidas de utilizar-se do regulamento para ampliar o texto da lei, enxertou, mais tarde, o Decreto nº 2.730, de 10 de agosto de 1998 (DOU 11.08.1998), que em seu artigo 1º, dispôs de forma completamente diversa, como ora se verifica *in verbis*: “Art. 1º. O Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional formalizará representação fiscal, para os fins do artigo 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em autos apartados e protocolizados *na mesma data da lavratura do auto de infração*, sempre que, no curso de ação fiscal de que resulte lavratura de auto de infração de exigência de crédito de tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda (...), constatar fato que configure, em tese: I – crime contra a ordem tributária tipificado nos artigos 1º ou 2º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990; (...) Art. 2º. Encerrado o processo-administrativo fiscal, os autos da representação fiscal para fins penais serão remetidos ao Ministério Público Federal, se: I – mantida a imputação de multa agravada, o crédito de tributos e contribuições, inclusive acessórios, não for extinto pelo pagamento; (...)”

O órgão ministerial, desde então, passou ainda a exigir da autoridade fiscal a precipitada remessa da documentação atinente (peças do processo administrativo fiscal) para fins de oferecimento de denúncia imediata, como se fosse lícito tal procedimento, à luz da legalidade e destarte as prerrogativas daquele, dentre essas o livre exercício da titularidade da ação penal. Aqui, mais uma vez, a *legalidade*, quando finalmente protetiva do contribuinte, foi guindada solertemente ao ostracismo.

Em derradeiro – e aqui não se fala de hipótese, mas de casos concretos –, é preciso ter presente que os danos acarretados aos acusados nos crimes ora focalizados, sob suas diversas modalidades, são substanciais e, invariavelmente, irreversíveis. Não são poucos os casos de empresários que tiveram suas vidas literalmente liquidadas – e o número cresce vertiginosamente – pelo agir irresponsável do Fisco e, para incredulidade abismal, quando não

tenham praticado nenhum delito, muito menos aquele imprudentemente a eles endereçado pela ação fiscal²⁴³.

Não se pode conceber, hodiernamente, que os contribuintes deste País integrem, em breve, um exército de “irmãos Naves”²⁴⁴, enquanto o Fisco continua sua odisséia propalando falácias e uma *legalidade* que só ele entende, que só a si aproveita. Não será nenhuma surpresa se amanhã pairarem dúvidas insolúveis ao magistrado no momento de julgar dado caso criminal envolvendo Fisco x contribuinte, sobre quem é a vítima e quem é o criminoso?

3.3.2 Descrédito do Governo

Esse manancial de inconstitucionalidades e ilegalidades que tem tomado conta da *prática fiscal*, já sinalizado por amostragem, torna penosa e de difícil aquilatação a imprescindível segurança jurídica, tão reclamada nessas relações de potencial conflituosidade.

²⁴³ Uma decisão exemplificativa dessa realidade é a proferida pela 6ª Turma do Superior Tribunal de Justiça que, por unanimidade, deu provimento a Recurso Ordinário para conceder *Habeas Corpus*, ordenando, em consequência, o trancamento da ação penal contra empresários que nenhum crime haviam praticado, como ora se colaciona *in verbis*:

“SONEGAÇÃO FISCAL – APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS – DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS INTERESTADUAIS – FRAUDE – INOCORRÊNCIA – ATIPICIDADE PENAL – AÇÃO PENAL – AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA

Em Direito Penal tem exponencial relevo o princípio da reserva legal, do qual emana o princípio da tipicidade, que preconiza ser imperativo que a conduta reprovável se encase no modelo descrito na lei penal.

O aproveitamento de crédito de ICMS, por meio de escrituração fiscal regular, decorrente de diferenças de alíquotas interestaduais, sem qualquer adulteração de documento nem inserção de fatos não verdadeiros, não tem repercussão no campo penal, já que não caracteriza fraude fiscal, elemento constitutivo do crime de sonegação fiscal.

Recurso de Habeas Corpus nº 7.700 - PR - 6ª T - Relator: Ministro Vicente Leal; Recorrente: Delivar Tadeu de Mattos; Recorrido: Tribunal de Justiça do Estado do Paraná; Pacientes: Luis Fernando Macedo e Moacir Nelson Martinichen; Advogado: Delivar Tadeu de Mattos. (...) Brasília, 19 de novembro de 1998 (data do julgamento). (DJU 14.12.98)”. *Revista jurídica*, Ano 46 – nº 257, São Paulo: Notadez informações, p. 105, mar. 1999.

²⁴⁴ “No Brasil, há um caso padrão de erro judiciário, no qual o júri fica muito bem: - é o famoso processo dos irmãos Sebastião e Joaquim Naves Rosa, acusados de homicídio na cidade de Araguari, em Minas Gerais. Houve confissão arrancada com violência e tortura. O júri absolveu os réus duas vezes. Da segunda vez, já no Estado Novo, com a soberania do júri suprimida, o Tribunal de Justiça reformou a decisão dos jurados para condenar os dois irmãos à pena de 25 anos e 6 meses de reclusão, pena que veio depois a ser reduzida para 16 anos, pela “mortê” de Benedito Pereira Caetano. A “vítima”, quinze anos depois, reapareceu na cidade de Araguari. O juiz que pronunciou os réus, num crime de morte sem cadáver, penitenciou-se e exclamou: ‘Deus me tome as contas, como terá tomado aos desembargadores que funcionaram na causa e já faleceram.’ Gritou Roberto Lyra, na época: ‘Sinto horror pela inocência martirizada’”. SILVA, Evandro Lins e. *A defesa tem a palavra (o caso Doca Street e algumas lembranças)*. 3. ed. Rio de Janeiro: Aide, 1991, p. 72.

Quando os governos, sobremaneira os de vocação totalitária, tripudiam as leis moldando-as conforme a anatomia econômica do momento, em afronta à Constituição, granjeiam inevitável perda de credibilidade junto à sociedade. Essa desagregação resulta em aniquilamento da legitimidade²⁴⁵, tanto é assim que hoje, na esfera tributária, raros são os contribuintes que confiam piamente no Governo, enquanto a quase totalidade já antevê, em cada uma de suas ações ou iniciativas, desconfiança e virtual ilegalidade.

A arrecadação de tributos não pode, sob pena de soçobrar antes mesmo de sua concretização, pretender lograr, como faz hoje, pela força normativa surrealista e de afogadilho²⁴⁶, motivada e sob o apanágio de suposta necessidade premente de receitas, aquilo que não demonstra e comprova ser legítimo, plausível e dotado de significativo fator de convencimento.

Quando os contribuintes se sentem agredidos e enganados pelo Governo, seja na arrecadação de tributos nessas condições ou na aplicação das receitas dessa natureza, sem guardar, muitas vezes, nenhuma relação com os fundamentos que autorizaram sua instituição ou majoração, como é o caso típico, dentre os mais recentes, da CPMF que, ao invés de financiar a seguridade, se presta e vem sendo desviada até para recuperar *bancos falidos* – não os banqueiros – muito próximos do poder, enquanto a saúde agoniza e os recursos, de forma transparente e suficiente, ali não aportam, as conseqüências são visíveis. Passam pelo agravamento da crise institucional à rejeição em pagar tributo e, na conjugação de todos esses elementos, à insegurança jurídica tomando conta de tudo e de todos.

O Poder Judiciário também sofre as pressões dos apelos do Governo sempre que o fator econômico é o baluarte para justificar planos econômicos mirabolantes em detrimento da ordem jurídica constituída e até evita, por vezes, declarar determinadas inconstitucionalidades

²⁴⁵ “Tanto nas chamadas ‘democracias avançadas’ como nas de recente retomada, caso do Brasil, manifesta-se um grau apreciável de ilegalidade dos poderes públicos, o que acarreta uma substancial perda de legitimidade. Com a expansão de ações do Executivo, criando novos campos de atuação e interferência na vida dos cidadãos – e conseqüentemente com um incessante aumento da capacidade normativa de conjuntura da Administração, que se evidencia pelo incremento incessante de Medidas Provisórias editadas e reeditadas, com a conseqüente normatização da vida cotidiana através de portarias ministeriais, decretos e outras normas de origem do Executivo – é colocado em xeque o princípio da legalidade, dando origem a uma crise do Estado de Direito a qual arrasta até o próprio Poder Judiciário”. CADEMARTORI, Sérgio. *Estado de direito e legitimidade: uma abordagem garantista*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999, p. 175-176.

²⁴⁶ “O que se observa é que os poderes do Estado têm-se voltado para uma legislação de emergência visando a resolver de forma imediata os problemas estruturais da economia”. Idem, p. 176.

e ilegalidades, embora sejam manifestas²⁴⁷. Dessa situação se aproveita mais do que nunca o Executivo²⁴⁸, não só na improvisação de suas ações governamentais como na apropriação de anseios populares para, escudado nesses e sob sua suposta defesa, implementar instituições ou majorações de tributos, cujos valores arrecadados ao final não são destinados às finalidades que lhes justificaram. Casos freqüentes dessa realidade têm sido visualizados no tocante às *contribuições sociais*, no âmbito federal.

Esse conceito absolutista de Governo na área fiscal, somado às alterações tresloucadas das “regras do jogo” conforme os interesses e vontade do plantonista no poder, vai deixando um rastilho de insegurança jurídica e conduzindo a uma deterioração crescente, grave e visível do *Estado Democrático de Direito*. Sérgio Cademartori²⁴⁹, à luz da teoria garantista, bem visualiza esse ângulo ao ensinar:

“Corre-se assim o risco dessa violenta deslegitimação contaminar o próprio Estado de Direito brasileiro, passando a Sociedade a desacreditar que possa haver uma ação política legítima que venha a satisfazer as suas pretensões. Pior: a população passa a descrer na Constituição enquanto documento que traduz o sentido pactual que têm as relações de dominação nos Estados de Direito contemporâneos. E essa tendência regressiva e totalitária que assumem as ações governamentais em nossos dias são denunciadas de forma precisa e competente pela teoria garantista.”

No seio das imposições tributárias, a história tem se encarregado de confirmar uma regra: quanto mais ampla e agressiva for a carga tributária, tanto maior será a tentativa de elisão. Se a esse contexto maior se somar o descrédito de Governo em suas exigências tributárias, então a estabilidade indispensável nessa sensível faceta do Estado restará seriamente ameaçada e os contribuintes, por sua vez, penalizados em todos os sentidos.

²⁴⁷ “Enfim, o Supremo Tribunal Federal tem de cumprir o dever que lhe compete, optando pela observância estrita da Constituição, mas nem sempre o faz quando cede ao forte argumento financeiro e à imprevisão orçamentária. O que se tem de negativo é a não-efetivação dos preceitos constitucionais, a deseducação dos órgãos públicos, a quebra de princípios fundamentais”. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 38.

²⁴⁸ “O que tem-se visto é a disseminação de práticas legais e administrativas regidas pelo princípio da capacidade normativa de conjuntura a instaurar uma nova normatividade paraconstitucional que obedece a parâmetros alheios à cultura jurídica, como reflexo de uma verdadeira ‘colonização’ do jurídico pelo econômico.

Tal estratégia passa até mesmo pela aprovação de emendas à constituição (recorde-se a recente Emenda Constitucional nº 3/1993, que instituiu a Ação Declaratória de Constitucionalidade, criando efeito vinculante para as decisões do Supremo Tribunal Federal) que claramente violam Direitos fundamentais (como o do acesso à justiça, dentre outros, no caso da referida emenda)”. CADEMARTORI, Sérgio. Op. cit., p. 178.

²⁴⁹ CADEMARTORI, Sérgio. Idem, p. 178-179.

3.3.3 Incapacidade de compreensão: da incerteza à desorientação

A instabilidade das ações fiscais e das regras que as orientam, com demasiada e promíscua intervenção do Governo na ordem jurídica sem nenhuma preocupação com a Constituição Federal e seus fundamentos basilares, potencializada pela predominância de interesses políticos e econômicos circunstanciais e casuísticos, também torna excessivamente confuso – senão intransponível – os contornos jurídicos delineadores dos direitos e deveres das partes envolvidas na relação jurídico-tributária, em fator que se agrava consideravelmente quando sofrem os contribuintes os efeitos severos e multifacetados dessa teia interminável e versátil de leis e normas infralegais.

Como se não bastasse esse cenário por si só já desolador, presenciam os contribuintes a edição e reedição inadvertidas e nefastas de inacreditável número de Medidas Provisórias tratando de matéria tributária/fiscal reservada exclusivamente à lei, e algumas até mesmo somente passíveis de eventual veiculação através de Emenda Constitucional, ainda assim em hipóteses muito restritas. A incapacidade de assimilação e cumprimento dessas normas, mesmo se presente disposição para tanto, pela excessiva quantidade e reconhecida complexidade, se torna um martírio, exigindo esforço hercúleo, nem sempre passível de alcance para muitos²⁵⁰, sendo público e notório que apenas exímios especialistas na matéria são capazes de exercitar sobre ela satisfatório e atualizado domínio.

Essas circunstâncias relevantes, diante da forma que a legislação tributária atualmente se apresenta, produzem variadas e amplas conseqüências práticas no cotidiano, levando, na maioria das vezes, ao cometimento de equívocos no seu cumprimento, involuntariamente, até por desconhecimento das citadas regras, algumas editadas e alteradas com tamanha freqüência, a despeito da vigência efêmera que ostentam, que beiram ao total absurdo como é, por exemplo, o caso das Medidas Provisórias²⁵¹, cuja manipulação e fugaz vigência (30 dias) simplesmente impedem a obtenção, com raríssimas exceções, do controle mínimo sobre quais

²⁵⁰ Colhe a respeito um elucidativo exemplo: “O micro e o pequeno empresário, de menor capacidade financeira, freqüentemente não podem dispor de adequada assessoria jurídica e contábil, razão pela qual, ‘perdem-se’ no emaranhado legislativo e diante da fúria arrecadadora do Fisco”. FABRETTI, Lúdio Camargo. *Prática tributária da micro e pequena empresa*, p. 20.

²⁵¹ Ao abordar o tema, Kiyoshi Harada. *Direito financeiro e tributário*, p. 187, em nota de rodapé, leciona:

“Imagine-se o clima de perplexidade e insegurança que esses instrumentos normativos, que se modificam a cada trinta dias, geram sobre seus destinatários. Conforme o ato tenha sido praticado na vigência desta ou daquela versão da medida provisória sobre o mesmo assunto, o efeito jurídico será diferente. E quando,

se encontram em vigência, como se encontram as que lhe antecederam e quais seus efeitos sobre os fatos jurídicos disciplinados por uma ou outra, num dado momento²⁵².

A gritante impropriedade das Medidas Provisórias nesse contexto reflete-se na sua própria “provisoriada” traduzida na literalidade de sua natureza, mormente quando instrumento bradado com excesso, inadequação e abuso, com intolerável frequência para violentar direitos e garantias dos contribuintes. Mesmo assim se mostra hoje como uma das mais fulgurantes causas da insegurança jurídica²⁵³ que permeia as relações tributárias, tornando-as mais tensas, deflagradoras de mais discórdias e intranqüilidade manifesta.

São essas e tantas outras causas que contribuem para que o contribuinte seja compulsoriamente inserido em um circuito de intensa incerteza, constantemente não sabendo com nitidez que deveres tributários e fiscais exatamente deve cumprir, nem com clareza sua dimensão, forma e momento, muito menos se efetivamente deve seguir as orientações ou exigências normativas do Fisco, quando de antemão já sabe que este, na dúvida ou não, prima pelo excesso em seu exclusivo benefício, modo que todas as questões duvidosas ou no mínimo questionáveis – e são excessivamente numerosas – tornam essa relação ambígua e de difícil condução no cotidiano.

Não é raro o desorientado contribuinte, diante dessa falta de regras legais lúcidas, transparentes, sólidas, simples, perenes e convincentes pela sua legitimidade, legalidade e constitucionalidade, sequer saber como agir ou o que precisamente fazer, sendo notória a *falta de segurança* que domina seu dia-a-dia, assim como seus deletérios e amplos efeitos, de diversas naturezas, sejam na ordem jurídica ou econômico-financeira, principalmente.

finalmente, houver a aprovação do Congresso, após tantas emendas e modificações, não permitirá a uniformização de tratamento jurídico sobre a matéria abordada pela medida provisória.”

²⁵² “A caótica situação jurídica do País, com a absurda situação do Executivo legislando através de medidas provisórias, sobre todo e qualquer casuismo, medidas que, por não serem apreciadas a tempo pelo Legislativo, freqüentemente são reeditadas, várias vezes, bem como a mania brasileira de querer legislar sobre tudo, com a edição torrencial de portarias, instruções normativas, ordens de serviço, atos declaratórios e quejandos, torna tormentosa a aplicação da lei ao caso concreto”. FABRETTI, Lúdio Camargo. Op. cit., p. 20.

²⁵³ “A amplitude do campo de atuação da medida provisória, teoricamente limitada aos aspectos da relevância e da urgência, bem como a circunstância de a sua rejeição operar efeito *ex tunc*, considerando, ainda, a omissão sistemática do Parlamento na disciplinação das relações jurídicas provisoriamente instauradas, transformou essa medida legislativa em um verdadeiro instrumento contrário ao Direito, à medida que gera insegurança jurídica”. HARADA, Kiyoshi Harada. Op. cit., p. 186-187.

3.3.4 Alterações pretorianas supervenientes

Além dessa realidade já por demais penosa, tem o contribuinte brasileiro de conviver, ainda, com outra causa de insegurança jurídica que deveria ser evitada tanto quanto possível, fundamentalmente pelos reflexos que proporciona na solução de litígios.

Trata-se da inconstância dos Tribunais Superiores, além do recomendável, por ocasião do exame de lides tributárias, em casos nos quais ao longo de anos ou em decisões tidas como *precedentes* diretivos alteram os posicionamentos anteriores que vinham servindo, até então, de orientação adotada por um universo muito expressivo de contribuintes inseridos nas mesmas condições dos casos idênticos aos seus já julgados, por vezes, durante anos. As manifestações daí advindas não são nada edificantes, sob todos os sentidos.

À guisa de exemplo, colacionam-se alguns casos relativamente recentes, de ampla repercussão e efeitos. Inicialmente, o Finsocial e a exigência da comprovação do não repasse do encargo financeiro das contribuições sociais declaradas inconstitucionais. O primeiro deles afeto ao Supremo Tribunal Federal e o segundo ao Superior Tribunal de Justiça. Nessa ordem, no que tange ao Finsocial, depois de pacificada sua inconstitucionalidade quanto ao aumento das alíquotas levadas a efeito pelas Leis nº 7.789/89 (art. 7º), nº 7.894/89 (art. 1º) e nº 8.147/90 (art. 1º), de forma inusitada, veio o Supremo Tribunal Federal, anos mais tarde, modificar parcialmente seu entendimento a respeito da questão, surpreendendo uma legião de contribuintes, nesse caso não tanto pela nova postura adotada – o que igualmente é grave – mas pelos reflexos que essa acabou contemplando, como a respeito bem refere Aroldo Gomes de Mattos²⁵⁴ *in verbis*:

“Os Tribunais Federais vinham, reiteradamente, entendendo que eram inconstitucionais os aumentos de alíquotas da contribuição para o Finsocial, com base numa decisão proferida pelo Plenário da Suprema Corte.

Recentemente, entretanto, esse mesmo Plenário mudou em parte seu entendimento, ao decidir pela constitucionalidade de tais aumentos, não para as empresas em geral, mas apenas para aquelas que fossem exclusivamente prestadoras de serviços. Em que pese o acerto dessa nova decisão dentro dos limites em que ela foi proferida – e isso é inquestionável – criou-se uma nova e gravíssima injuricidade, qual seja, tratamento tributário desigual entre o universo dos seus contribuintes, de dupla forma, a saber:

²⁵⁴ Artigo Reabrindo a Questão do Finsocial das Empresas Prestadoras de Serviços. *Revista dialética de direito tributário*, nº 44, p. 31.

1º) entre as empresas exclusivamente prestadoras de serviços e as demais (mercantis, mistas, seguradoras e instituições financeiras), passando as primeiras a sofrer um ônus muito maior do que as segundas, ao contrário do que ocorria anteriormente, e

2º) entre as próprias empresas exclusivamente prestadoras de serviços, porque muitas delas já tinham sido desobrigadas de recolher esses aumentos, em decisões definitivas e transitadas em julgado, nas órbitas administrativa e judicial.

Como essa insólita e inesperada desigualdade não fora anteriormente alegada, pois a ninguém é dado prever o incognoscível, começaram as ações até então em andamento a ser julgadas improcedentes, com fundamento apenas no precedente da Suprema Corte, sem se levar em conta, entretanto, esse relevantíssimo aspecto constitucional da questão.”

Diante da alteração do precedente judicial da Suprema Corte que vinha até então iluminando e norteando as condutas obrigacionais dos contribuintes, tidas até o momento pelos mesmos, por compreensíveis razões, tranqüilamente como as mais adequadas, além de corretas, com a superveniente guinada no pronunciamento do Supremo Tribunal em exame, sobejaram sérias preocupações e efeitos como aponta com pertinência o consultor tributário antes nominado *in verbis*²⁵⁵:

“Daí, indaga-se:

a) a recente decisão do Plenário do STF, que declarou a constitucionalidade de tais aumentos para as empresas exclusivamente prestadoras de serviços, tem efeitos *erga omnes*, ou seja, deverá ser aplicada nas ações ainda pendentes de julgamento, em qualquer instância?

b) existe a possibilidade dessa própria Corte, em decisões futuras, decidir diversamente, ao argumento da isonomia e da violação de outros princípios constitucionais conexos?

c) poderão as empresas exclusivamente prestadoras de serviços que ajuizaram suas ações com base no antigo entendimento do STF e após o trânsito em julgado da sentença que decidiu pela constitucionalidade desses aumentos, reingressar em juízo alegando desta feita a violação superveniente daqueles postulados?”

Essas dúvidas levantadas, procedentes, relevantes e focos de angústia, em especial por parte das empresas prestadoras de serviços, bem evidenciam o clima de insegurança que até o próprio Poder Judiciário não logra evitar.

Não é diferente a segunda situação ilustrativa, referente exigência, por parte de algumas Turmas do Superior Tribunal de Justiça, da comprovação do não repasse do *encargo*

²⁵⁵ Aroldo Gomes de Mattos, *idem*, p. 31-32.

financeiro das contribuições sociais declaradas inconstitucionais, para fins de repetição de indébito ou compensação nas ações propostas com esse objeto. A decisão ora colacionada, que pôs termo à celeuma, bem denota essas divergências *in verbis*:

“1.14693 – COMPENSAÇÃO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS ADMINISTRADORES, AUTÔNOMOS E AVULSOS DECLARADA INCONSTITUCIONAL PELO STF – CTN, ART. 166 – INAPLICABILIDADE

‘Tributário e Processual Civil. Agravo Regimental contra decisão que negou seguimento a Embargos de Divergência em Recurso Especial. Contribuição Previdenciária. Art. 3º, I, da Lei nº 7.789/89, e art. 22, I, da Lei nº 8.212/91. Autônomos, empregadores e avulsos. Compensação. Transferência de encargo financeiro. Art. 166, do CTN. Leis nºs 8.212/91, 9.032/95 e 9.129/95. Redefinição do entendimento da Primeira Seção. 1. Agravo Regimental contra decisão que, com amparo na Súmula nº 83/STJ, negou seguimento a embargos de divergência interposto pelo recorrente. 2. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, pacificou o entendimento para acolher a tese de que o art. 66, da Lei 8.383/91, em sua interpretação sistêmica, autoriza ao contribuinte efetuar, via autolancamento, compensação de tributos pagos cuja exigência foi indevida ou inconstitucional. 3. A respeito da repercussão, da mesma forma, a referida Seção, em 10.11.1999, julgando os Embargos de Divergência nº 168469/SP, nos quais fui designado relator para o acórdão, pacificou o posicionamento de que ela não pode ser exigida nos casos de repetição ou compensação de contribuições, tributo considerado direto, especialmente, quando a lei que impunha a sua cobrança foi julgada inconstitucional. 4. Quando a questão era decidida em favor do INSS a composição da Egrégia Primeira Seção era totalmente diferente da atual, sendo que hodiernamente integram o referido Órgão Colegiado 05 (cinco) novos Ministros, composição essa que vota em larga desvantagem com relação à tese do embargante. E não se tem notícia, ao menos em curto espaço de tempo, de alteração na constituição da Primeira Seção deste Sodalício. 5. Agravo regimental improvido’. (Ac un da 1ª S do STJ – AgRg nos EDiv no REsp 155.761/DF – Rel. Min. José Delgado – j 09.02.00 – Agte.: INSS; Agda.: PPH Comércio Exterior S/A – DJU-e 1 27.03.00, p. 60 – ementa oficial)²⁵⁶

Em derradeiro, na esteira de todas as observações antes efetivadas, veio em data recente o Superior Tribunal de Justiça, depois de muito tempo que os contribuintes se debatiam pela exclusão desse indexador espoliativo, a abrir precedente rejeitando a utilização da SELIC pelo Fisco Federal, consoante evidencia o paradigma de julgado ora colacionado *in verbis*:

“1.15007 – AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO – EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO – TAXA SELIC - NATUREZA JURÍDICA – APLICAÇÃO – LEI Nº 9.250/95, ART. 39, § 4º – INCONSTITUCIONALIDADE

²⁵⁶ *Repertório IOB de Jurisprudência* – nº 9/2000 – Caderno 1 – p. 218-219, 1ª quinzena maio 2000.

‘Tributário. Empréstimo compulsório. Aplicação da Taxa SELIC. Artigo 39, § 4º, da Lei 9.250/95. Arguição de inconstitucionalidade. 1. Inconstitucionalidade do § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que estabeleceu a utilização da Taxa SELIC, uma vez que essa taxa não foi criada por lei para fins tributários. 2. Em matéria de tributação, nesta incluídas as contribuições previdenciárias, os critérios para aferição da correção monetária e dos juros devem ser definidos com clareza pela lei. 3. Taxa SELIC, indevidamente aplicada, ora como sucedâneo dos juros moratórios, ora dos juros remuneratórios, sem prejuízo de sua conotação de correção monetária. 4. A Taxa SELIC é de natureza remuneratória de títulos. Títulos e tributos, porém, são conceitos que não podem ser embaralhados. 5. Impossibilidade de equiparar os contribuintes aos aplicadores: estes praticam ato de vontade: aqueles são submetidos coativamente a ato de império. 6. A Taxa SELIC cria a anômala figura de tributo rentável. Os títulos podem gerar renda: os tributos, *per se*, não. 7. O emprego da Taxa SELIC provoca enorme discrepância com o que se obteria se, ao invés dessa taxa, fossem aplicados os índices oficiais de correção monetária, além dos juros legais de 12% ao ano. 8. Aplicada a Taxa SELIC, há aumento de tributo, sem lei específica a respeito, o que vulnera o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, a par de ofender também os princípios da anterioridade, da indelegabilidade de competência tributária e da segurança jurídica. 9. Se tais pechas contaminam a arrecadação, igual defeito existirá nas hipóteses de compensação ou restituição de tributos. 10. Ainda que se admitisse a existência de leis ordinárias criando a Taxa SELIC para fins tributários, ainda assim, a título de argumentação de reforço, a interpretação que melhor se afeiçoa ao artigo 161, § 1º, do CTN (que possui natureza de lei complementar – art. 34, § 5º, do ADCT), é a de poder a lei ordinária fixar juros iguais ou inferiores a 1% ao mês, nunca juros superiores a esse percentual. Sob o arnês desse raciocínio, a Taxa SELIC para fins tributários só poderia exceder a esse limite, desde que também prevista em lei complementar, visto que, de ordinário, essa taxa tem superado esse limite máximo. Não há conceber que uma lei complementar estabeleça a taxa máxima e mera lei ordinária venha a apresentar percentual maior. 11. Para que a Taxa SELIC pudesse ser albergada para fins tributários, havia imperiosa necessidade de lei estabelecendo os critérios para sua exteriorização, por ser notório e até vetusto o princípio de que o contribuinte deve de antemão saber como será apurado o *quantum debeatur* da obrigação tributária. A Taxa SELIC está longe, muito longe, de ser um instituto jurídico a dispensar melhor dilucidação, razão pela qual era do rigor sua conceituação legal para penetrar no campo do Direito Tributário. Ainda assim, há máculas decorrentes da impossibilidade de se aferir correção monetária *ante acta*, ou seja, por mera estimativa do que poderá vir a correr. 12. O artigo 193, § 3º, da Constituição Federal dita que a taxa de juros reais não pode ser superior a 12% ao ano. Ainda que se trate de norma de eficácia contida ou limitada, sujeita à lei complementar, a doutrina moderna do Direito Constitucional é no sentido de inexistir norma constitucional despida totalmente de efeito ou eficácia. Assim, inibe o legislador ordinário de legislar em sentido contrário. 13. Incidência de *bis in idem* na aplicação da Taxa SELIC concomitantemente com o índice de correção monetária. 14. Mesmo nas hipóteses em que não há adição explícita de correção monetária e Taxa SELIC a ilegalidade persiste, por conter a Taxa SELIC embutida fator de neutralização da inflação. 15. A Taxa SELIC é calculada sobre os juros cobrados nas operações de venda de título negociável em operação financeira com cláusula de compromisso de recompra e não sobre a diferença entre o valor de compra e de resgate dos títulos. A Taxa SELIC reflete a remuneração dos investidores pela compra e venda dos títulos públicos e não os rendimentos do Governo com a negociação e renegociação da

Dívida Pública Mobiliária Federal interna (DPMFi). 16. Mencionando a lei que se aplica a Taxa SELIC para tributos e contribuições providenciárias, e deixando a fixação dessa taxa ao alvedrio exclusivo do BACEN (que tem competência financeira mas não tributária), há também inconstitucional delegação de competência tributária. Assim é porque o *quantum debeat*, – que afinal, repita-se, é o que interessa –, acaba por ser alterado à margem da lei. Fixada a Taxa SELIC por ato unilateral da Administração, fica vergastado o princípio da indelegabilidade de competência tributária. Além disso, o Comitê de Política Monetária do Banco Central do Brasil (COPOM) pode delegar ao Presidente do Banco Central a prerrogativa de aumentar ou reduzir a Taxa SELIC. 17. A Taxa SELIC é fixada depois do fato gerador e por ato unilateral do Executivo, em matéria de atribuição exclusiva do Legislativo, que não fixou os nortes, as balizas e os critérios para sua mensuração, o que fere, além do princípio da indelegabilidade, o da anterioridade. 18. A quantia a ser recolhida, seja a título de tributo, seja a título de correção monetária ou de juros incidentes sobre o tributo, não pode ficar na dependência de fixação unilateral do Governo (*in casu*, do Banco Central), pouco importando que assim o faça em nome do mercado financeiro, atrelado às regras da oferta e procura. Esse raciocínio é perfeitamente válido e eficaz no que toca à plena autonomia do BACEN na gestão dos títulos públicos e da sua remuneração, mas não fornece nenhum respaldo, por mais tênue que seja, para a cobrança de tributos presos aos princípios da legalidade (art. 150, I, da CF), da anterioridade (art. 150, III, 'b', da CF), da indelegabilidade de competência tributária (arts. 48, I e 150, I, da CF) e da segurança jurídica (como se infere dos vários incisos do art. 5º da CF. 19). Inconstitucionalidade material, além da flagrante inconstitucionalidade formal.' (Ac un da 2ª T do STJ – REsp. 215.881 – PR – Rel. Min. Franciulli Netto – j 13.06.00 – Recte.: Fazenda Nacional; Recdos.: Aylton de Carvalho e Silva e outros – DJU-e 1 19.06.00, pp 133/4 – ementa oficial),²⁵⁷

Porém, como é evidente nesses casos (repulsa do indexador oficial), o correto pronunciamento judicial *supra* não esgota a polêmica. Até uma decisão judicial definitiva e um entendimento assente, haverá muita repercussão na vida dos contribuintes, com todos os desdobramentos e dissabores daí decorrentes, dentre esses os prejuízos derivados da insegurança jurídica que continuará a insistir em se fazer presente, pela ausência de uma conduta confiável a ser adotada.

3.4 A Morosidade como Agravante

A morosidade da prestação jurisdicional, por si só, é causa de desalento àqueles que dependem de mecanismos céleres e soluções compatíveis com a agilidade e a dinâmica do mundo moderno, nos litígios em que se envolverem. Alvo de pesadas críticas a respeito, o

²⁵⁷ Repertório IOB de Jurisprudência – nº 15/2000 – Caderno 1 – p. 383-384, 1ª quinzena ago. 2000.

Poder Judiciário, por mais que tencione, não tem encontrado forças para livrar-se dessa incômoda e grave situação. Nos embates entre Fisco e contribuinte não é diferente.

3.4.1 Óbices à compensação

Cansados do calvário representado pelo obsoleto, ultrapassado, precário e excessivamente demorado processo judicial da repetição de indébito tributário, como instrumento destinado à recuperação, pelo menos parcial, de valores arrebatados inconstitucional ou ilegalmente pelo Fisco, de forma tão habitual, com implicações reais, imediatas e profundas, de diversas naturezas, se depararam os contribuintes, para surpresa, com um amparo legal que, finalmente, impôs ao Fisco e assegurou àqueles uma solução mais equânime e consentânea com a necessária recuperação dos valores arrecadados indevidamente pelo Fisco. Trata-se das leis federais nº 8.383/91 (art. 66), nº 9.250/95 (art. 39) e nº 9.430/96 (art. 74), permitindo a *compensação* de créditos com débitos tributários.

As aludidas leis, nada mais fazendo do que emprestar efetividade ao *conteúdo* dos deveres impostos à Administração Pública, dentre os quais “dever do princípio implícito da justiça fiscal (CF, preâmbulo), da estrita legalidade (*idem*, art. 5º, c/c o 150, inc. I), do direito de propriedade (*idem*, art. 5º, inc. XXII), da moralidade dos atos da administração pública (*idem*, art. 37), e da responsabilidade objetiva do Estado pelos danos causados a terceiros (*idem*, art. 37, § 6º, c/c o art. 159 [este do Código Civil])”²⁵⁸, entretanto não foram tão bem acatadas pelo Fisco, sempre voltado à defesa exclusiva de seus interesses e, novamente cumprindo essa regra, dessa vez mediante oposição de óbices e dificuldades esdrúxulas ao direito sufragado nas normas retromencionadas.

Nesse sentido, passou a despertar atenção da atuação fiscal do Estado o legítimo exercício pelos contribuintes, quando presentes os elementos autorizativos, do instituto da *compensação tributária*.

²⁵⁸ MATTOS, Aroldo Gomes de. Ação de Repetição de Indébito: Possibilidade de Opção pela Compensação e o Prazo para seu Exercício. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Problemas de processo judicial tributário*. 2º v., São Paulo: Dialética, 1998, p. 21.

O interesse em exercer essa prerrogativa legal pelos contribuintes é manifesta por incontáveis razões, entre as quais fazer o denominado “*encontro de contas*” desde logo, evitando despender, desnecessariamente, recursos que podem afetar de forma inarredável sua capacidade financeira e contributiva, solver mediante a utilização dos créditos que detêm titularidade de débitos porventura existentes da mesma exação – ou com mesma destinação constitucional –, assim como impedir, por parte do Fisco, autuações por tributos não recolhidos, nem se sujeitar ao difícil e interminável pronunciamento judicial que, somente depois de muitos anos, venha então assegurar o recebimento do indébito tributário, alternativa esta hoje comprovadamente arcaica.

Mesmo diante da evolução legislativa nessa temática, aproximando Fisco e contribuintes em recusa aos entraves visíveis no teor ultrapassado e ineficiente do artigo 170, do Código Tributário Nacional, traduzida nas Leis 8.383/91 e 9.250/95, acabou o Fisco por editar normas infralegais sobre a matéria, restringindo indevida e ilegalmente, os objetivos e alcance dos citados diplomas legais, primando assim pelo regresso às desigualdades até então existentes e, nas leis supramencionadas, ao menos amenizadas.

De pronto e diante das restrições ilegítimas e ilegais advindas²⁵⁹, não só o clima de beligerância manteve-se inalterado como as dúvidas, incertezas e *insegurança jurídica* se mantiveram salientes²⁶⁰. Novamente, viu-se o contribuinte obrigado a recorrer ao Judiciário para que o Fisco simplesmente cumprisse a lei, já que entre as esparrelas de que passou a ser vítima se destacaram, além da extraordinária de ordem econômica, até mesmo provável e indevida sujeição a acionamentos penais, com danos imensuráveis e irreversíveis, apesar da inexistência de qualquer ilícito dessa natureza e sim lícito e concreto exercício de um direito legalmente autorizado.

Tão flagrantes eram as ilegalidades praticadas que, desta vez, o Judiciário não titubeou, como demonstram milhares de decisões que vieram a autorizar indigitada

²⁵⁹ Uma das mais candentes e destinada a tolher e reduzir os efeitos e alcance das Leis autorizativas da modalidade de compensação sobrevinda foi a Instrução Normativa nº 67/92, pretendendo definir *tributos da mesma espécie* como sendo somente aqueles sob o mesmo código de arrecadação e, por mais inacreditável que pareça, impedir a incidência e aplicação da correção monetária relativamente aos débitos anteriores a 01.01.92, quando esta simplesmente recompõe o valor que, aliás, é apenas parcial, já que a não inclusão dos juros moratórios desde a data do recolhimento indevido nem isso permite.

²⁶⁰ Conforme Aroldo Gomes de Mattos, op. cit., p. 22: “Tais considerações são absolutamente pertinentes com o caso ora em exame, no qual a legislação infraconstitucional acima referida, editada de forma incipiente e casuística, em assunto de grande envergadura e conseqüências jurídicas, tem ensejado tormentosas dúvidas e controvérsias, nem sempre resolvidas em favor do contribuinte, como deveriam, já que é a parte mais débil na relação jurídico-tributária.”

compensação, sem as restrições previstas na famigerada Instrução Normativa antes especificada.

Mas não é só. Nessa iniciativa de editar normas infralegais em excesso – e ilegais – conseguiu o Fisco, mais uma vez, trazer *insegurança jurídica* a um universo de contribuintes, todos então reticentes em adotar a *compensação* na forma assegurada nos dois textos legais apontados, sem antes receber do Judiciário pronunciamento favorável, até porque, caso assim não procedam, sentem-se expostos, em tese, às sanções penais previstas na legislação repressiva tributária.

A inquietante *demora* em resolver o simples cumprimento de uma obrigação jurídico-tributária ou recuperar créditos já declarados inconstitucionais mediante decisões judiciais com trânsito em julgado, somente têm contribuído para o acirramento de ânimos entre as partes.

CAPÍTULO 4

A DESIGUALDADE ALÉM DA LEI

4.1 Ficção do Princípio da Igualdade

Desde Aristóteles, igualdade significa tratamento desigual entre desiguais na proporção dessa desigualdade. Sob diversas motivações históricas, muitas outrora até compreensíveis, toda a legislação substantiva e, em particular a adjetiva, sempre conferiram ao Estado incontáveis prerrogativas fomentadas nessas premissas, atentando ainda para a falta de agilidade, estrutura burocrática administrativa lenta e deficiente, e, em última análise, a incondicional defesa do interesse público sob sua responsabilidade. Essas características foram, igualmente, mais acentuadas na área fiscal, de vez que potencializadas e qualificadas sob o apanágio da defesa do “dinheiro público”.

A igualdade – ao lado da liberdade – sempre foi aspiração fecunda, máxima e universal da humanidade. Com o advento da Declaração Universal dos Direitos Humanos aprovada pela Assembléia Geral da Organização das Nações Unidas (ONU) em 10/12/1948, subscrita por 48 países, dentre os quais o Brasil, a igualdade restou sublinhada e sufragada definitivamente através de seu artigo VII que reza *in verbis*: “Todos são iguais perante a lei e têm direito, sem qualquer distinção, a igual proteção da lei. Todos têm direito a igual proteção contra qualquer discriminação que viole a presente Declaração e contra qualquer incitamento a tal discriminação.”

Essa pedra de toque angular não admite nunca, pelo menos no Brasil, como um dos signatários da referida Declaração Universal dos Direitos Humanos, ser desconsiderada ou sequer minorada. A Carta Magna de 1988 veio ao encontro e ali ratificou a aludida diretriz

que espelha e irradia efeitos concretos sobre todos os dispositivos da Constituição Federal²⁶¹, em simbiose com os postulados insculpidos em destaque no seu preâmbulo, voltado para a instituição de um *Estado Democrático de Direito* fincado nesses valores supremos ali realçados.

Portanto a citada *igualdade* não autoriza abrandamentos, por mais tênues que sejam, já que se constitui e se formata perante a lei, e fundamentalmente *na lei*, impregnando-lhe o *conteúdo*, sem jamais se deter num mero, vazio e insuficiente formalismo, de modo que dirige e condiciona a *produção legislativa e normativa* em todos os seus atributos e desdobramentos, tendo no legislador seu primeiro e principal destinatário, prosseguindo, entretanto, a projeção de seus efeitos determinantes na interpretação, integração e aplicação das normas jurídico-tributárias.

Nesse contexto e moldada por essas conformações, é que a *igualdade* no âmbito da *prática fiscal* deve ser cultivada, vista e aplicada, fazendo parte intrínseca e permanente de sua essência e privilegiando o efetivo sentido teleológico daquela, em todas as fases desta. Para que a atividade fiscal capte essas características, por óbvio a devida agregação dessas na *legislação tributária*, é pressuposto inescusável que antecede e, ao depois, serve de configuração da *prática fiscal*.

Não há dúvida alguma de que se a entidade tributante, no exercício da competência constitucional a ela outorgada (da qual faz parte a função legiferante), violar na *materialidade* das normas que expedir o conceito constitucional de *igualdade*, mesmo que implicitamente, essa distorção, em detrimento exclusivo dos contribuintes, será inevitavelmente *reproduzida e praticada na rotina diária das atividades fazendárias*, através de seus órgãos e agentes investidos dessa competência funcional, de vez que são meros executores das citadas *normas*. Portanto nessas, em primeiro e decisivo plano, a *igualdade* não admite desprezo.

No âmbito da *solução de conflitos*, esses pressupostos igualmente não se dissipam, já que as regras processuais devem, também, hospedar um *conteúdo* minimamente isonômico, sob pena do desequilíbrio nas solvências de litígios, por excessiva e injustificada diferenciação conferida apenas à determinada parte, como ocorre hoje com as entidades de

²⁶¹ Daí a *isonomia* ser tida como verdadeiro *sobreprincípio*, conforme MATTOS, Aroldo Gomes de. Reabrindo a Questão do Finsocial das Empresas Prestadoras de Serviços. *Revista dialética de direito tributário*, nº 44, p. 37.

direito público, automaticamente tornar letra morta indigitado princípio da igualdade. Até a garantia constitucional de acesso ao Judiciário (e possíveis provimentos aos interessados que ali ocorrerem) somente restará preservada e assegurada quando seja objeto de igual tratamento normativo e aplicação pelos tribunais, sem quaisquer favoritismos ou distinções. Igualdade, pois, não se presta à iníqua retórica.

Fere qualquer conceito de *igualdade*, por mais frágil que seja, em sede de prestação jurisdicional nos litígios de natureza tributária, por exemplo, a negativa de acesso à citada prestação jurisdicional (artigo 5º, inciso XXXV, da CF)²⁶² quando se editam normas vedando o deferimento de medidas liminares ou tutelas antecipatórias contra atos ilegais da Administração Pública²⁶³ enquanto, na antítese dessa postura, se permite, por meio de normas de duvidosa constitucionalidade e unilateralmente pela mesma editadas, que esta pratique contra esses mesmos contribuintes atos restritivos patrimoniais e de direitos, a bel talante, ainda em sede administrativa, longe do prévio crivo do Judiciário, como ocorre, ilustrativamente, com a recente figura do *arrolamento de bens e direitos*. A segurança jurídica e a isonomia se diluem na distinção odiosa e discriminatória que as normas, em seus respectivos conteúdos, já pré-estabelecem quando o conflito se instaura, culminando ao final referendada a desigualdade pela complacência do Judiciário, quando deste se espera posicionamento diametralmente oposto²⁶⁴.

Enquanto a correta e potencial aplicação da *legislação* nos litígios tributários padecer dessas mazelas, sem que o Judiciário revise sua função e respectiva atuação, criando coragem

²⁶² “Art. 5º. (...)

XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;”

Conforme Kiyoshi Harada, em *Da medida liminar em matéria tributária*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2000, p. 130, a extensão da violência configurada nas restrições ao deferimento de liminares contra o Poder Público é ainda mais atentatória que a simples violência à garantia constitucional antes apontada, resumindo *in verbis*: “Temos para nós que, em face do disposto no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal, que assegura ao cidadão o acesso ao Poder Judiciário não só para reparação da lesão a seu direito, como também, para afastar as situações que ameacem o seu direito, os dispositivos legais que impedem a concessão de liminar em mandado de segurança, ou esvaziem, em todo ou em parte, a eficácia dela atentam contra as garantias constitucionais, asseguradas em nível de cláusula pétrea. Além do mais, essas restrições legais ferem o princípio da independência e harmonia dos Poderes à medida em que interferem no exercício do poder cautelar geral do juiz. Esse poder cautelar é inerente à atividade jurisdicional a ser desempenhada, em caráter de exclusividade, pelo Poder Judiciário, assentado no princípio da autonomia e no da livre convicção do magistrado”

²⁶³ Como são exemplos mais expressivos as Leis nº 8.437, de 30 de junho de 1992 e nº 9.494, de 10 de setembro de 1997.

²⁶⁴ Misabel Abreu Machado Derzi sintetiza: “Não pode conviver com as normas constitucionais atuais a omissão do Poder Judiciário, comodamente acobertada de neutralidade, complacente com afrontas a direitos e garantias fundamentais cuja implementação, em última instância, é de sua responsabilidade. A Constituição veda a neutralidade e quer o oposto, a efetividade”. BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 551.

e audácia para afastar a lei que pelo seu teor²⁶⁵ discrepe da igualdade, corrigindo o legislador que já a deveria ter observado e assim não o fez, seja para igualar ou para distinguir quando esta decisão for a recomendável, ou, ainda, quando aquele desprezou atributo juridicamente relevante, contrariando a sistematicidade imposta pelo Sistema Tributário Nacional, ou, em derradeiro, excedeu os lineamentos tracejados pela competência outorgada ao ente tributante, então, finalmente, se poderá, quiçá, falar-se de *igualdade* enquanto tomada em seu sentido *material*, cuja primazia não admite vacilo.

A infringência à *igualdade formal* também não se omite no tabuleiro legislativo comandado pelas entidades tributantes como se verifica, por exemplo, em singelo exame do artigo 145, § 1º, da Constituição Federal²⁶⁶, supostamente pressupondo norma e instituição isonômica de tributos consoante a *capacidade contributiva* de seus destinatários, quando se conjuga essa com a previsão contida no artigo 153, inciso VII, da referida Carta Magna²⁶⁷, este atribuindo à União competência para instituir *imposto sobre grandes fortunas*.

A clareza e eficácia plena da primeira norma antes invocada são simplesmente lapidares utopias quando se exige imposto de renda de meros assalariados, enquanto não se cobra nenhum centavo dos detentores das *grandes fortunas*. A imposição sufragada no primeiro preceito constitucional antes colacionado de que se faça e introduza *justiça tributária*, quando não solenemente ignorada como se fizesse parte de alguma constituição alienígena de países não civilizados, é tida pelo Governo em plano no mínimo subalterno.

Assentadas essas considerações iniciais a respeito da *igualdade* e seus matizes salientes na *atividade fiscal*, se verifica que aquela apresenta diferentes concepções que, conseqüentemente, se reproduzem nas soluções dos conflitos entre o Fisco e os contribuintes. Essas e outras questões se ampliam ainda mais em outras fases da prática fiscal, tornando cada vez mais distante decantada isonomia.

²⁶⁵ Alerta DERZI, Misabel Abreu Machado, idem, p. 534, que: “O princípio da igualdade no conteúdo da lei também dita duas espécies de deveres ao legislador: o dever de não distinguir e o dever de discriminar, que são ângulos de um único dado. Interpenetram-se e conjugam-se.”

²⁶⁶ “Art. 145. (...)”

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

²⁶⁷ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar.”

4.1.1 A prática fiscal fundada na desigualdade

A inexistência de *motivação* nos atos administrativos levados a efeito nas repartições fazendárias ou sua velada precariedade se prestam, mercê da não positivação no texto constitucional desse atributo nuclear nos atos dessa natureza como pressuposto de constitucionalidade, para livre trânsito de abusos e ilegalidades, já que, não raras vezes, além desses expedientes incansavelmente manipulados com maestria pelo Fisco, as motivações apresentadas não guardam a mínima simetria e correlação como as disposições legais por aquele invocadas, como se estivessem a lhe amparar ou corresponder. Esse hiato, facilmente detectável na hipótese ilustrada, por si só já é capaz de fulminar a legalidade que supostamente atenderia.

Para melhor “legitimar” essas práticas frente à legalidade exigida, se utiliza o Fisco em demasia e *contra legem* de presunções e ficções, muitas inclusive inadmitindo prova em sentido contrário, e, o que é pior, antiisonômicas e arbitrárias, como de costume beneficiando e atendendo exclusivamente seus interesses. O sagrado *princípio da verdade material* que, sobrepondo-se a essa filosofia fiscalista solerte, encontra-se enraizado nos litígios dessa natureza, é relegado a uma situação meramente subjacente e secundária, como se tal fosse possível diante do ordenamento jurídico em vigor, de modo que as normas editadas e cultuadas pelo Fisco em suas atividades institucionais, no dia-a-dia, quedam-se, nessas circunstâncias, *frequentemente inconstitucionais ou ilegais*, por contrastarem e se apresentarem em colidência com o sistema constitucional tributário.

A ficção, quando se embrenha de forma excessiva no *conteúdo* da lei, a partir da vontade do *legislador que deserta da realidade* para construir uma norma que nega os atos e fatos e seus respectivos atributos, precisa ser examinada, em cada caso concreto, não apenas à possível admissibilidade mas também quanto a seus efetivos efeitos, com muito mais razão na esfera da *legalidade tributária*.

Um lampejo dessa situação é a utilização da lingüística pelo legislador para converter em norma um suposto fato imponível quando, na realidade, ele, efetivamente, não existe ou não se configura, o que se exemplifica ao definir como *renda* o que jamais a representa. Essa hipótese traria de plano, como conseqüência, ferimento à norma constitucional que contempla a *materialidade* dessa respectiva hipótese de incidência já prévia, exaustiva e definitivamente

encerrada, ou, numa visão mais liberal, consagra um esboço conceitual diretivo mínimo. Mais uma vez a lição de José Artur Lima Gonçalves²⁶⁸, ao denunciar esse artifício tão banalizado pelo Fisco para lograr tributação além da devida, é eloqüente quando sintetiza a burla à Constituição Federal neste particular *in verbis*:

“É que no subsistema constitucional tributário brasileiro a materialidade da norma ordinária instituidora da regra-matriz de incidência já se encontra pré-qualificada pelo próprio texto constitucional. Então, não é dado – a Constituição não dá – ao legislador, ‘enchendo de artificial’ o fato imponible, pretender deflagrar a incidência do conseqüente normativo - correlato a antecedente cuja materialidade foi petreamente estabelecida pela Constituição – em face de evento – do mundo fenomênico – que não se subsuma, rigorosa e integralmente, ao conteúdo da materialidade à qual está o legislador ordinário jungido – por expressa disposição constitucional.”

Quando as ficções e presunções legais se acentuam, veiculando normas que negam os próprios fatos jurídicos e respectivas propriedades e passam, a seguir, ser tidas como representativas da *legalidade tributária* exigida pelo Texto Maior, gerando efeitos dessa natureza e magnitude, com as autoridades administrativas e julgadores se portando como meros autômatos na sua aplicação, sem um único resquício de imprescindível senso crítico, reflexão ou prudência, a imponência e supremacia do Fisco atingem tal nível que de *igualdade* não se pode mais falar.

Princípios célebres, lições seculares e institutos sagrados do Direito Penal, do Direito Processual Penal, além de direitos e garantias fundamentais da própria Constituição Federal, como a *legalidade*, a *tipicidade*, a *presunção de inocência até a sentença condenatória irrecorrível*, a *ampla dilação probatória*, o *devido processo legal*, o *ônus da prova por parte do acusador*, entre tantas outras, são, paulatinamente, dilapidadas, enquanto questionáveis e apressadas *ações penais* são instauradas em volume impressionante, sem prévio e necessário exaurimento da esfera administrativa, levando contribuintes atônitos às barras dos tribunais, normalmente sob excessos acusatórios ululantes e, o que é mais grave, marcadas pela inacreditável e consciente pretensão de lograr condenações desmedidas sob pura e exclusiva responsabilidade objetiva, inaceitável e tão repudiada até mesmo por desconhecedores de noções primárias de Direito Penal.

²⁶⁸ *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*, p. 141.

4.1.2 O princípio da capacidade contributiva

4.1.2.1 Sua eficácia plena

O *princípio da capacidade contributiva* é milenar e observado desde os antigos egípcios com o fito de as pessoas contribuírem para o interesse coletivo público na medida de suas respectivas capacidades econômicas, o que vem ao encontro do ideal de justiça fiscal modernamente tão preconizado. Vislumbra-se já nessas linhas gerais perfeita sintonia com a definição de *igualdade*, da qual é desdobramento, ao projetar tratamento desigual para desiguais em termos de deveres tributários. Caso típico dessa ocorrência, no vigente ordenamento jurídico interno, ocorre com a progressividade adotada quanto ao imposto sobre a renda das pessoas físicas, inobstante, sob outros aspectos, sobejem questionamentos quanto a essa exação.

A despeito da divergência sobre a eficácia plena e normativa do *princípio da capacidade contributiva*, com alguns entendendo que este se encontra ao livre alvedrio do legislador, enquanto outros encontram no seu conteúdo força normativa disciplinando o legislador como fazer leis fiscais sem o violar, evitando assim incidir em *inconstitucionalidade material* e, nesta hipótese, expor-se à devida declaração pelo Poder Judiciário, seja através de controle difuso ou concentrado, a verdade é que, em sede de aplicação das normas tributárias, encontra-se o julgador apto a, considerado o caso concreto em exame, aplicar citado princípio constitucional quando inexistente e demonstrada a exigida capacidade contributiva por parte do contribuinte, inclusive para afastar eventuais exigências impositivas que não atendam o referido pressuposto²⁶⁹. Nesse caso, ao contrário do que apregoam posturas fiscalistas minoritárias equivocadas, não estará o juiz substituindo o

²⁶⁹ Luminar é a lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho em *Comentários à constituição de 1988: sistema tributário*, p. 100-101, a respeito da eficácia plena do referido princípio: “O que precisa ficar bem claro é que o princípio da capacidade contributiva não é *dispositivo programático*, noção de resto superadíssima pelo moderno constitucionalismo, senão *princípio constitucional de eficácia plena* conferente de um direito público subjetivo ao cidadão-contribuinte, oponível ao *legislador*. Onde há direito há sempre ação e não há ação sem Judiciário ou juiz. Como averbado pelo Ministro Moreira Alves, o Juiz é o Legislador negativo. Não faz a lei, nega a sua aplicação.”

Outrossim, embora se trate de entendimento anterior à edição da Carta Magna de 1988, colhe trazer posicionamento diametralmente oposto ao supracitado, desta vez de Alfredo Augusto Becker, vertido em sua obra *Teoria geral do direito tributário*, p. 528, ao elucidar: “O juiz não pode ‘deixar de aplicar’ a lei ainda que no caso concreto individual exista prova evidente da inexistência de capacidade contributiva (renda ou capital abaixo do mínimo indispensável). Basta o acontecimento do *fato-signo presuntivo* de renda ou de capital acima do mínimo indispensável para o intérprete estar obrigado a reconhecer já ter ocorrido a incidência da regra

legislador, mas sim, comprovadamente, aplicando a lei (ou negando-lhe sua incidência no caso concreto), e, além disso, corretamente.

A instituição ou majoração de tributos que neguem o princípio da capacidade contributiva também se sujeitam à declaração de inconstitucionalidade por incidirem, ao mesmo tempo, ainda, em prática confiscatória. Nesse contexto, todas as exigências fiscais perpetradas nessas circunstâncias carecem de validade.

4.1.2.2 Vulneração ao princípio *sub examine*

Malgrada a garantia constitucional da necessária observância da *capacidade contributiva*, o Fisco, em inconstitucionalidades e ilegalidades isoladas ou em conjunto, muitas vezes a nega, sem, contudo, ver sua prática obstada. Um exemplo dessa violência ainda não censurada é detectado no *imposto da renda pessoa física* tanto quando não permite o abatimento de todas as *despesas necessárias* realizadas pelo contribuinte²⁷⁰ ou limita outras, e, ainda, omite-se, propositadamente, na atualização monetária das faixas de isenções e deduções²⁷¹, em ambas as situações se valendo de artifícios ilegais que levam à infringência do princípio ora comentado, como também a cobrança de valor além do devido. O caráter pessoal exigido pela natureza do referido tributo igualmente resta olvidado, a tornar, nas duas situações ventiladas, velada a inconstitucionalidade do mesmo por afronta ao artigo 145, § 1º, da Constituição Federal.

Paralelamente a isso, caso flagrante de desrespeito ao princípio da igualdade reside na não instituição até hoje do *imposto sobre grandes fortunas* (pessoal e direto) enquanto o

jurídica e a irradiação dos efeitos jurídicos (ex.: relação jurídica e seu conteúdo de direito e seu correlativo dever, etc.).”

²⁷⁰ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, p. 80, ensina: “O imposto de renda não pode ser transformado num mero *imposto sobre rendimentos*, o que ocorre quando a lei não permite abatimentos de *despesas necessárias* do contribuinte. Ao contrário, a lei deve – em atenção ao princípio da capacidade contributiva – garantir que a *renda tributável* seja obtida subtraindo-se, da renda global, os gastos necessários do contribuinte, máxime os representados por seus encargos familiares.”

²⁷¹ Recentemente (21/06/2000) o presidente do Egrégio Tribunal Regional Federal (TRF) da 4ª Região, juiz Fábio Bittencourt da Rosa, manteve em vigor liminar concedida pela 6ª Vara Federal de Florianópolis à seccional da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB/SC), cuja medida ordena que, em relação aos profissionais da aludida entidade de classe, a Fazenda Nacional atualize pela Ufir, desde janeiro de 1996, a tabela progressiva do imposto de renda na fonte e os limites de dedução previstos na legislação, além de outras providências consecutórias. Disponível em: <http://www.trf4.gov.br/trf4/noticias/pg_main.htm#not_1>. Acesso em: 25 jun. 2000.

imposto de renda sobre salários percebidos por pessoas comprovadamente de *menor capacidade contributiva* é taxado excessivamente.

Como se não bastasse, “renuncia” a União Federal à citada competência enquanto edita várias contribuições indiretas sobre o consumo (caso da COFINS e outras dessa índole), bem como praticamente sobre todos os contribuintes, independentes de suas respectivas capacidades contributivas, como é o caso da CPMF. A igualdade, nessa amostragem, quedou-se fulminada, apesar do Supremo Tribunal Federal ter mantido ilesas referidas contribuições sociais.

Portanto caso o legislador, descumprindo sua missão institucional, venha a descurar do princípio constitucional da capacidade contributiva, afetando, por decorrência lógica, também o princípio da igualdade, ao editar leis em matéria fiscal ou tributária, essas restarão fadadas à inconstitucionalidade.

Se desobediente o Poder Legislativo, ao Judiciário cumprirá a missão derradeira de estancar essa agressão contra a Constituição Federal e aos contribuintes, não só na condição de guardião maior daquela mas, sobretudo, por deter a responsabilidade de conferir efetividade e eficácia ao indigitado princípio, até mesmo em preservação da justiça que seu conteúdo encerra, e, ainda, o controle da constitucionalidade das leis e legalidade dos atos administrativos. Não é por acaso a advertência de Sacha Calmon Navarro Coêlho²⁷²:

“É dizer, a capacidade contributiva apresenta duas almas éticas que estão no cerne do Estado de Direito:

A) em primeiro lugar afirma a supremacia do ser humano e de suas organizações em face do poder de tributar do Estado;

B) em segundo lugar obriga os Poderes do Estado, mormente o Legislativo e o Judiciário, sob a égide da Constituição, a realizarem o valor justiça através da realização do valor igualdade, que no campo tributário pode efetivar-se *pela prática do princípio da capacidade contributiva e de suas técnicas.*”

²⁷² *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 82.

4.1.3 Aspectos subjacentes da normatização discriminatória

A possibilidade ilimitada de edição de leis e atos normativos por parte do ente tributante, além dos lindes da competência tracejada na Constituição Federal – e sistematicamente contornada pela pessoa política respectiva –, de forma unilateral e excessiva, por si só, já se revela mais do que suficiente para confirmar que a *desigualdade* entre os dois sujeitos da relação jurídico-tributária vai além da legislação existente, quando esta, qualitativa ou quantitativamente, já se apresenta absurdamente desequilibrada, com um manancial de leis em favor e benefício do Fisco e, do outro lado nada, ou quase nada, em defesa dos contribuintes.

Quando esses aspectos diferenciadores são insuflados e ampliados ainda mais por um conteúdo antiisonômico nas normas jurídicas editadas sob iniciativa, poder e manipulação do ente fiscal (como ocorre no Brasil), o resultado final, sob a ótica do contribuinte, é simplesmente catastrófico. Essas faces de uma única realidade exigem que a *prática fiscal* e todos os seus desdobramentos sejam examinados à luz da *legalidade tributária* efetiva, isto é, a partir da Constituição Federal e sua fisionomia, tolhendo de plano vícios como os acima indicados ou eventuais influências desses.

Essa realidade impõe que se alijem presunções e ficções legais injustificáveis ou que não admitam prova em contrário, na apreciação e decisões de todos os atos e exigências fiscais, *o que implica ir além do mero texto legal*, e adentrar, para conferir sua sustentação ou não, em âmago e fases que lhe precedem, sem tratar essa incursão nos bastidores como vedada, sob pretexto de restringir-se a simples “elemento intelectual [que serviu] ao legislador que estava construindo a regra jurídica”.²⁷³

O ataque vigoroso à utilização da *ficção* pelo Fisco para impor, construir e quantificar obrigação tributária é absolutamente necessário até como uma medida de assepsia desse desrespeito que vem tomando conta da *atividade fiscal* em muitos casos. Vale colacionar aqui, como mostra de uma *desigualdade* que se infiltra na relação jurídico-tributária antes mesmo de sua existência, a lição sempre precisa de José Artur Lima Gonçalves²⁷⁴ quando ensina:

²⁷³ BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p. 522.

²⁷⁴ Op. cit., p. 16.

“Não podem, todavia, ‘inventar’ fato imponible onde este inexistente; tal tentativa contraria postulados básicos do sistema constitucional brasileiro e seu subsistema tributário.

Não se inventa fato imponible; até porque este é tradução lingüística de evento devidamente constatado, do mundo fenomênico. A norma jurídica não interfere com a ocorrência/existência dos eventos no plano fenomênico; efetua sua tradução, por meio da linguagem, em fatos jurídicos; qualifica-os, para fins jurídicos, atribuindo-lhes determinados efeitos.

A produção dos efeitos prescritos pela norma legal tributária para um dado fato jurídico, correspondente a um evento do mundo fenomênico, depende da ocorrência deste evento. Ela – a norma tributária – imputa efeitos, mas não cria eventos.”

4.1.3.1 Excessiva normatização

O volume inacreditável, crescente e de péssima qualidade da produção legislativa e normativa pelas entidades tributantes²⁷⁵, sobretudo na esfera federal onde se assenta aprioristicamente a presente investigação, é um dos fatores preponderantes que tem, nos últimos anos, não só contribuído para levar o caos e o desespero aos contribuintes como, de resto, ampliar a desigualdade já abismal existente entre esses e o Fisco. Nem mesmo os mais qualificados especialistas sobre a matéria conseguem lograr pleno e célere acesso, conhecimento e entendimento das normas tributárias expedidas aos borbotões, diariamente, tornando um calvário sem fim a vida e o cotidiano de seus destinatários²⁷⁶, ainda mais quando

²⁷⁵ Ives Gandra da Silva Martins, em artigo de própria autoria sob o título “Inflação Legislativa”, bem resume em tom de denúncia essa realidade, que não é nenhuma surpresa, porém não deixa de refletir toda a gravidade que ostenta, ao articular: “A inflação legislativa, hoje, é uma realidade mundial. Em 1953, Georges Ripert e outros juristas de expressão mundial debateram longamente o que denominaram a ‘crise do direito’, pela excessiva produção normativa, sem terem concluído ou apresentado terapêutica adequada ao perfeito diagnóstico. Embora mundial, no Brasil o problema ganha dimensão espacial, pois raros são os países que podem ostentar a ‘desidratação legislativa’ aqui verificada, que não permite sequer às autoridades acompanhar o que produzem.

(...)

A produção infraconstitucional é fantástica. As leis tributárias, promulgadas pelas mais de 5,5 mil pessoas jurídicas da Federação, são complexas, extensas, pouco claras, muitas vezes inconstitucionais, onerando o mesmo cidadão que deve sustentar a União, o Estado e o município em que vive”. In: *Jornal O Estado de São Paulo*, São Paulo, edição de 17 de fevereiro de 1998, seção “espaço aberto”.

²⁷⁶ Mais uma vez calha a avaliação de Ives Gandra da Silva Martins, no artigo supramencionado, ao sentenciar: “Toda a força do direito reside numa fantástica mentira, ou seja, a de que todos devem conhecer a lei (ignorantia legis neminem excusat). E todos sabemos que ninguém as conhece, nem mesmo os grandes juristas, os magistrados, os membros do Ministério Público, os advogados, todos sendo obrigados a estudar, caso a caso, a lei que melhor se aplica e lhes permite atuar de acordo com sua especialidade e função.

O pobre cidadão, o homem mortal, todavia, está a todo momento violando leis que desconhece, por força dessa ‘desinteria normativa’ dos 5,5 mil governos brasileiros. É a vítima maior da falta de um sistema legislativo, num Estado que se diz de Direito, mas que ninguém conhece direito e, na maior parte das vezes, é conduzido fora do direito.”

agressora implacável não só de seus já debilitados patrimônios mas também de seus direitos e garantias constitucionais mais proeminentes e valiosas.

Atualmente, o Governo atingiu tal descalabro nessa sua extraordinária faceta de poder que o risco de assinar seu próprio óbito, por assassinar seu “escravo”, e que o alimenta, não é mais uma mera questão de quiromancia. Um relato dessa realidade e seus traços já era feito há algumas décadas por Alfredo Augusto Becker²⁷⁷ (anos 60) e, por mais incrível que pareça, nem a superação dos “anos de chumbo” foi capaz de esmaecer suas lições que, ainda hoje, só se fazem confirmar, todavia com muito maior solidez e pertinência, como ora se verifica:

“A regra jurídica é um instrumento e a sua criação uma Arte. Hoje, ou o Estado quebra o instrumental jurídico que se tornou impraticável, ou é este instrumental obsoleto que fere as mãos do Estado. Para fugir a esta alternativa, o Estado constrói, atabalhoadamente, quantidade enorme de novas leis de tão péssima qualidade que revela ignorância de troglodita na arte de criar o instrumento apropriado. Em construção de regras jurídicas tributárias, apenas se começou a sair da idade da pedra lascada... O sofrimento dos contribuintes não é tanto pela amputação em sua economia; o tipo de instrumento cirúrgico é que os faz soltar berros pré-históricos.”

4.1.3.2 A exteriorização da desigualdade

a) No processo administrativo tributário

Uma perfunctória revisão do processo administrativo tributário²⁷⁸ ou do processo judicial tributário nas suas respectivas instâncias e disciplinas legais já é vastamente eloqüente no instante em que identifica expressivas disparidades entre os contendores como ora se aponta, inicialmente através do primeiro dos citados processos.

As soluções dos inevitáveis e crescentes conflitos entre os contribuintes e o Fisco são canalizadas para as previsões contidas a respeito no ordenamento jurídico em vigor. Essas ocorrem na esfera administrativa e/ou na esfera judicial, basicamente através dos respectivos processos dessa natureza, podendo ainda, em determinadas situações, adentrar em

²⁷⁷ Op. cit., p. 10.

²⁷⁸ A denominação de “processo administrativo tributário”, aqui adotada e priorizada, não é seguida de modo uniforme, tanto pelo Judiciário como pela doutrina, ou, ainda, pelo Fisco, sendo continuamente utilizadas para

procedimentos e medidas de natureza policial. Nesse contexto e frente suas regras disciplinadoras, a *igualdade* entre as partes envolvidas, enquanto direito e garantia fundamental prevista na Carta Maior, provoca reflexões, a fim de que se verifique sua incolumidade e efetividade. Com esse objetivo, se focalizam os processos administrativos e judiciais à luz da igualdade, principiando-se pelo primeiro deles.

Quando se examina a *igualdade*, uma das mais elementares premissas é colhida no exame da *segurança jurídica* e do *livre acesso ao Poder Judiciário* como garantias supremas estabelecidas na Constituição Federal ao lado do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, sem a presença das quais os direitos públicos subjetivos das pessoas estariam reduzidos à mera e irrelevante previsão formal, despedida de qualquer efeito prático ou imperiosa eficácia.

Já nessas considerações iniciais verte a necessidade de se averiguar se aludidos pressupostos também se aplicam nessa dimensão ao processo administrativo tributário e, ainda, se a entidade tributante pode, legislativa ou normativamente, afastar aludidas garantias ou minorá-las, sob qualquer aspecto. A resposta surge fácil quando as próprias previsões contidas no artigo 5º, incisos XXXV, LIV e LV, da Constituição Federal²⁷⁹, preconizam indigitadas garantias. No entanto, as primeiras dificuldades se fazem notar quando, num exame mais minudente, se verifica que tem o Fisco, paulatinamente, disciplinado essa questão de forma diversa, em agressão não apenas às referidas garantias constitucionais, como de imediato à *igualdade*.

A convivência diária com as fases do processo administrativo tributário, em anomalia já de tempo percebida por especialistas da matéria, lamentavelmente tem demonstrado que a Administração Fiscal se julga soberana no seu trâmite, decidindo arbitrária e ilegalmente sua forma e momento de condução, quando não sua configuração e objeto, e, o que é pior e mais inacreditável, calcada em artifícios diversos tendentes a desequilibrar a *isonomia* das partes,

substituí-la, as expressões “processo administrativo fiscal”, ou, também, em menor intensidade, “procedimento administrativo fiscal”.

²⁷⁹ “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:

(...)

XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

(...)

LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.”

extremados até mesmo para impedir e prejudicar o exercício da defesa pelo cidadão contribuinte.

Os expedientes usuais do Fisco são muitos. Promove ocultação de documentos ou peças dos processos administrativos tributários, incorre em negativa de acesso a provas e indícios colhidos e restrições na produção daquelas, recusa o fornecimento de cópias ou oferece óbices esdrúxulos à extração dessas, como até mesmo vista dos autos a procuradores devidamente constituídos para tanto. Sem contar, ainda, por vezes, também a negativa de informações precisas, oportunas e adequadas²⁸⁰, em abusos que, já nesse início, não apenas violentam um mínimo de igualdade, como acabam, desde o nascedouro, tornando difícil uma solução equânime desses litígios.

Essas e tantas outras particularidades tornam hoje o processo administrativo tributário mitigado, juntamente com as garantias do contribuinte, por conseqüência ampliando e potencializando a necessidade de acesso ao Judiciário, quando administrativamente se criam, de forma indevida, restrições desse jaez.

Já à luz do quadro sintomático desenhado, e por força da disciplina constitucional conferida ao *processo administrativo*, não encontram nenhuma sustentação as tentativas fazendárias em transformá-lo, unilateralmente, num mecanismo sob sua exclusividade e proveito próprio, *muito menos para através dessa via transpor e transferir ao Judiciário*, ao depois das muitas *autuações irregulares que procede, todas as mazelas nessas construídas sob pseudolegitimidade e legalidade*, na expectativa de que, ao atingir tal degrau, a habitual superficialidade da revisão judicial manterá essas distorções ou, ainda, a *presunção de legitimidade* que alberga será suficiente para sufragar suas incolumidades, mesmo que teratológicas ofuscantes.

Mais uma vez é necessário rever determinadas concepções há muito superadas e enterradas, porém, insistentemente, cultuadas pelo poder tributante como, por exemplo, o princípio *in dubio pro fisco*. Há quase um século, em célebre exortação, Rui Barbosa já advertia para o equívoco e o perigo de se achar que o Estado sempre tem razão. Os anos, as

²⁸⁰ Estas inclusive asseguradas constitucionalmente pela regra contida no artigo 5º, inciso XXXIII, da Constituição Federal, ao dispor *in verbis*: “ – todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.”

décadas se passaram, uma nova Carta Magna foi promulgada, mas os ranços da postura fiscalista insistem em prevalecer.

É praxe do Fisco, na ausência de melhor ou qualquer fundamento, invocar para remover a mínima proteção que se confira ao contribuinte, em oposição a seus abusos, seja no âmbito administrativo ou judicial, estar ele – Fisco – no pálio e na defesa do *interesse público* enquanto seus atos, ditos nessa situação, violam rotundamente a realidade e fazem da Constituição Federal letra morta. De quebra, se arvora ainda como titular absoluto do interesse público e apregoa *seus* interesses arrecadatários como sinônimo de “interesse público”, quando, normalmente, ambos são até mesmo antagônicos e excludentes.

Somente um exame minucioso e sistemático de todo o ordenamento jurídico em vigor poderá concluir quais sejam efetivamente os *interesses públicos* a serem defendidos sob a responsabilidade do Estado, ainda assim sob quais condições, intensidades, posicionamentos na estrutura do referido ordenamento jurídico e natureza jurídica a que se subsumem. Sem isso, é hilária a tentativa da Administração Pública em exteriorizar seus interesses como sinônimo de “interesse público”. Ninguém de sã consciência admite mais descabros como esses, especialmente quando brandidos para ferir a ordem jurídica e esconder ou negar direitos constitucionais dos contribuintes, dentre esses a *igualdade*.

Hoje o processo administrativo tributário federal, além dos preceitos constitucionais aplicáveis, encontra no Decreto nº 70.235/72, com as alterações advindas da Lei nº 9.532/97, sua principal norma de regência. Citadas alterações vêm sendo consideradas, por razões óbvias, lamentável retrocesso. De fato, esse último diploma legal revelou, de forma cristalina, a tentativa escusa e desamparada do legislador de expungir do indigitado processo um de seus princípios fundamentais e impostergáveis, qual seja: o *princípio da verdade material*. Uma confirmação dessa realidade, negando o mínimo de isonomia entre as partes da relação tributária (Fisco e contribuinte), repousa na restrição ao tipo e momento da produção probatória por parte deste último.

As *desigualdades*, evidentemente, não se exaurem nessa visão ilustrativa que ora se adota. Uma outra, igualmente foco de indignação, reside na tentativa articulada no teor da Medida Provisória nº 1621-30, de 15 de dezembro de 1997 (e suas intermináveis reedições), que em seu artigo 33, *caput*, fixou o prazo de 180 (cento e oitenta dias) para que o sujeito passivo da relação jurídico-tributária deduza em juízo eventual pretensão tendente à discussão

do crédito tributário, a contar da decisão administrativa de primeira instância que houver a seu respeito. Nessa primeira decisão, o crédito tributário na expressiva maioria das vezes é mantido sem alterações, ou seja, contemplando vários excessos e erros sob intensa litigiosidade que persistem intocados.

Como se verifica, desta vez, é norma procedimental que, manipulada pela competência tributária em seu plano legiferante, violenta a isonomia mínima plausível que deve nortear o processo administrativo e seus consectários, quando tem a Fazenda Pública no mínimo um prazo de cinco anos para exercer seus direitos contra esse mesmo sujeito passivo (artigo 174, do Código Tributário Nacional), senão mais. Além do disciplinamento de prazo unilateral e em desigualdade anacrônica, até mesmo o veículo normativo que o institui – Medida Provisória como de praxe – se mostra mais uma vez inadequado quando a previsão sobre prazos dessa natureza se encontra regulada por Lei Complementar e que lhe antecede, jamais admitindo, portanto, seja tratada na forma seguida e pela espécie normativa em que veiculada.

Uma outra normatização antiisonômica, levada a efeito pela autoridade fazendária na fase administrativa como um baluarte de potencialidade lesiva, quando o valor do crédito tributário lançado atingir a cifra de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) e for igual ou superior a 30% (trinta por cento) de seu patrimônio, é o *arrolamento de bens e direitos*²⁸¹ que, discrepando de tudo que rege medidas acautelatórias ou outras assemelhadas à luz das disposições sobre essa matéria existentes no Código de Processo Civil ou legislação extravagante, dentre essas inclusive a própria Lei 8.397/92 que institui a *medida cautelar fiscal*, além de todos os fundamentos e pressupostos legais e constitucionais ínsitos de medidas dessa natureza e envergadura, vem se prestando até o momento, sob a complacência e incrível miopia da tutela jurisdicional ao não o reprovar, como instrumento de coerção estatal, *sanção* sem prévia disposição legal autorizativa, e, ainda, restrição patrimonial grave e inaceitável sob todos os ângulos, flagrantemente violadora do direito constitucional de propriedade, em especial da fruição plena dos direitos e atributos desta resultantes.

A absurda exortação fazendária até agora aceita sem o devido exame pelo Judiciário de que tal medida administrativa não implica nas incidências acima por amostragem colacionadas não só fere o bom senso e qualquer inteligência mediana como omite grave e decisiva questão hábil a enterrar sua falácia simplista.

²⁸¹ Instituído pela Lei nº 9.532/97.

Ocorre que, nesses casos, a simples alienação de quaisquer dos bens arrolados pela Administração Tributária, por parte do sujeito passivo, o obriga a comunicar tal ato imediatamente ao Fisco e, nessa providência, independente de ciência ou não, este – embora existam respeitáveis entendimentos em contrário – alcança automaticamente ao Fisco o requisito para, inacreditavelmente, promover com êxito a devida medida cautelar fiscal contra esse mesmo contribuinte, ofertando ao Judiciário de plano o pressuposto para que obtenha provimento liminar, tornando indisponível, em definitivo, o patrimônio do infeliz contribuinte. É nesse alçapão, sem capacidade de resistência ou discordância, que resta jogado. Uma cronologia dessa realidade vem nas argutas observações de James Marins²⁸² quando acentua:

“Se este cidadão, entretanto, for um contribuinte, com domicílio certo, eleito pelas normas tributárias para colaborar com os gastos públicos, não será preciso, para que sofra gravosas constringências cautelares em seus bens, que se apresente como *simulador, insolvente, extraviador, dissipador ou fraudador* (CPC, arts. 813 e ss.). Nem mesmo será necessário que sua dívida com a Fazenda Pública esteja constituída e seja líquida e certa (parágrafo único do art. 1º da Lei 8.397/92). Para este desafortunado cidadão-contribuinte bastará que lhe estejam imputando carga tributária igual ou maior que 31% do patrimônio amealhado (art. 2º, inc. VI), para que sofra a coerção estatal a lhe privar da plena fruição dos direitos inerentes à propriedade privada. Eis, destarte, posto a nu, o ardil fazendário, a conspirar flagrantemente contra os pétreos princípios do devido processo legal e da propriedade privada (CF/88, art. 5º, inc. LIV), como se o Estado pudesse, a seu talante, criar, como adverte Lapatza, regiões normativas *ajurídicas, metajurídicas* ou mesmo, *sobrenaturais*, almejando absurdamente que possam permanecer imunes ao Direito.”

A inconsistência do “arrolamento administrativo de bens e direitos” é tão notória que sua reprovação no âmbito do Judiciário não deverá tardar, até mesmo como simples conseqüência de um esforço mental mais acurado dos magistrados quando estes, numa apreciação mais minudente, começarem a se surpreender com tantas incoerências, inconstitucionalidades e ilegalidades que o procedimento em tela oferece, como aquelas ora ilustradas na lição de James Marins²⁸³ *in verbis*:

“A perversidade do mecanismo fazendário emerge com clareza do desenrolar do seguinte raciocínio: a) nosso sistema jurídico não admite a *autotutela* da Fazenda na cobrança de seus créditos, dependente que é da intervenção judicial através da execução fiscal ou da cautelar fiscal para promover a constringção aos bens do devedor;

²⁸² As Microrreformas do Processo Tributário, o Arrolamento Administrativo e a Medida Cautelar Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo administrativo fiscal*. 3º v., São Paulo: Dialética, 1998, p. 104.

²⁸³ *Idem*, p. 102.

b) logo, não é lícito à administração fazendária promover autonomamente medidas constritivas aos bens do contribuinte; c) de modo a burlar esta garantia dos particulares *cria-se artifício que torna automática a relação de causa e efeito entre o mero levantamento administrativo de bens e sua indisponibilidade* como resulta claro da conexão entre o art. 64 da Lei 9.532/97 e o inciso VI do art. 2º da Lei 8.397/92; d) em tal contexto o magistrado competente para apreciar a medida cautelar fiscal proposta pela Fazenda Pública torna-se mecânico ‘chancelador judicial’ dos efeitos constritivos do arrolamento administrativo já [que] os dispositivos citados efetivamente *amarram a decisão do magistrado* não lhe conferindo alternativa (eis aqui o exemplo do ponto de vista que tem a Fazenda, nesta microrreforma processual, sobre a ‘harmonia’ do processo tributário...)”

Enquanto a apatia toma conta do Judiciário no exame dessas questões, indo da indiferença à ausência de uma efetiva prestação jurisdicional que, pelo menos, examine com profundidade e escoime do trânsito livre agressões à ordem jurídica dessa magnitude, não só permite que lhe emprestem sorrateiramente uma função subalterna, enquanto o Fisco prossegue sua sanha arrecadatória com o auxílio e a conivência de legisladores despreocupados com um mínimo de técnica legislativa²⁸⁴. As desigualdades nas relações jurídico-tributárias e suas regras de solução se avolumam enquanto o contribuinte é astuciosamente triturado.

Em derradeiro, uma das mais graves e polêmicas *desigualdades* enxertadas pelo Fisco no processo administrativo tributário veio a lume no apagar das luzes do ano de 1997 e, para não fugir à regra, mais uma vez através de Medida Provisória²⁸⁵. Trata-se da exigência do denominado “depósito recursal” para fins de interposição de Recurso Voluntário contra a decisão de primeira instância em processo administrativo tributário. Impedir o contribuinte de se defender, de forma no mínimo razoável, como lhe asseguram princípios constitucionais tributários, num dos meios que ainda persiste para tolher os excessos e abusos do Fisco antes que esses se tornem incontroláveis, desta vez foi a iniciativa fiscal adotada, mesmo que atentatória a tudo e a todos, como bem observa José Antonio Minatel²⁸⁶ *in verbis*:

²⁸⁴ “Infelizmente, quer nos parecer, as esparrelas processuais contidas na Lei 9.532/97, denominadas ‘arrolamento administrativo’ e ‘medida cautelar fiscal’ (com seus novos pressupostos), espelham o desnorteamento do Governo para a sua política fiscal legislativa em matéria processual. Para nossos legisladores, a ‘harmonia’ entre os processos administrativo e judicial é somente aquela na qual *harmonicamente* a lei condene os juizes de nosso país à eterna servilidade, como ocorre, p. ex., nas proibições de concessão de liminares contra o poder público”. MARINS, James. *Idem*, p. 98.

²⁸⁵ Atualmente, na esfera federal, as disposições normativas que estão a exigir o depósito são o artigo 10 da Lei nº 9.639/98 e o artigo 32 da Medida Provisória 1.973/00 e suas reedições, além das inovações implantadas pela Medida Provisória nº 1.973-63, de 29.6.2000, artigo 32, seguida do Decreto nº 3.717, de 03 de janeiro de 2001 (DOU 04.01.2001). Os Estados e Municípios também têm adotado a mesma sistemática.

²⁸⁶ O Depósito Compulsório como Requisito para Recurso Administrativo e o Prazo para pleitear judicialmente Desconstituição de Exigência Fiscal Definida pela Primeira Instância Administrativa. *Op. cit.*, p. 107.

“Repugna, isto sim, que essa alteração de duvidosa legalidade, tenha se processado de forma arдил, sorrateira, como que despreziosa, cujo impacto natural da sua rejeição foi adredemente administrado, colocando-a na condição de carona em norma-irmã intuitivamente rejeitada pelo Congresso Nacional, tanto que mensalmente reeditada, de forma automática, ao longo de quase três anos. Esse aspecto já parece por demais suficiente para sepultar os invocados requisitos da ‘relevância e urgência’ da matéria veiculada através da conhecida ‘M.P. do CADIN’, iniciada com a Medida Provisória 1.110, de 30.08.95, que cedeu acento ao questionado enxerto na sua versão de nº 30, já sob nova numeração – Medida Provisória nº 1.621-30, de 12 de dezembro de 1997.”

Só a circunstância dessa exigência de alcance e efeitos excessivos ter sido veiculada, como de estilo, através de Medida Provisória, faz crer que esse meio era o único capaz de ocultar sua temeridade e deturpação do processo legislativo para, às estreitas, solapar antecipadamente valores dos contribuintes atingidos, e, o que é mais grave, depois de impedir estes de se defenderem das agressões por iniciativas do Fisco praticadas. Para perplexidade de muitos – não para aqueles que têm acompanhado mais detidamente as decisões do STF –, quando o Poder Judiciário começava a estancar esses abusos seguindo sua tradição vocacional sobre essa temática²⁸⁷, o Supremo Tribunal Federal se encarregou de cancelar a validade da

²⁸⁷ “Esta questão não constitui novidade para o Judiciário, que tem decretado a inconstitucionalidade da exigência do depósito, como se colhe dos arestos seguintes:

‘Ementa

Administrativo. Recurso. Admissibilidade mediante Depósito Prévio. Exigência Indevida.

O inciso LV do art. 5º da CF garante aos litigantes o direito à ampla defesa, tanto em processos judiciais quanto em administrativos.

A exigência de depósito prévio para efeito de admissibilidade de recurso administrativo conflita com aquele dispositivo constitucional.

Improvemento ao apelo e à remessa’. (AMS n. 96.01.46781-5/MG – 4ª Turma do TRF da 1ª Região - Rel. Juiz João V. Fagundes - j. 4.12.96, DJU 2 de 3.2.97, p. 4092).

‘Ementa

Constitucional e Administrativo. Depósito Prévio. Condição para Recorrer. Inadmissibilidade.

I - Ao processo administrativo aplicam-se os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, LV).

II - Não foram recepcionadas pela ordem constitucional vigente as regras infralegais condicionadoras do direito do administrado de obter a revisão de decisões administrativas sancionadoras.

III - A exigência do depósito prévio do valor da multa, como condição para recorrer administrativamente, afronta o direito de petição aos Poderes Públicos, em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder (art. 5º, XXXIV, a, CF/88).

IV - Recurso de Ofício improvido’.

(Remessa ‘ex officio’ nº 92.03.0767417-8-SP – 2ª Turma do TRF da 3ª Região - Rel. Juiz Aricê Amaral - j. 5.11.96, DJU 2 de 5.1.97, p. 5172).

O Judiciário já firmou diretriz em questão versando sobre a exigência de depósito preparatório do valor do débito, em ação anulatória de ato declarativo da dívida, tendo o antigo Tribunal Federal de Recursos firmado a diretriz seguinte:

‘Não constitui pressuposto da ação anulatória do débito fiscal o depósito de que cuida o art. 38 da Lei nº 6.830, de 1980’.

famigerada exigência em sede de liminar (ADIn nº 1976-7 e ADIn nº 1922-9), mais uma vez para a decepção dos jurisdicionados, em particular dos contribuintes, e, ainda, daqueles que continuam acreditando da impossibilidade de se fazer tábua rasa da Constituição.

Novamente prevaleceu o apelo econômico e a força de poder do Executivo que, inclusive, na esfera judicial, nem precisa interpor *recurso* para (através do denominado *recurso de ofício*), por um privilégio altamente discutível, ver aquele – “inexistente” – processado, apreciado e julgado pelos tribunais de 2º grau²⁸⁸ enquanto, em ferimento letal do princípio da *isonomia*, ao contribuinte até a possibilidade de recorrer foi expungida ou, no mínimo, obstaculizada.

Como se verifica, a *deslealdade nas regras das soluções de conflito entre Fisco e contribuintes* deixou há muito de limitar-se ao conteúdo das normas editadas nesse âmbito para travestir-se em suposta *legalidade*, mesmo quando pela unilateralidade ferem a Constituição Federal no que tange aos princípios ali consagrados, dentre esses em potencial os da *isonomia*, do *devido processo legal*, da *ampla defesa* e do *contraditório*, e, por fim, do *não-confisco*, já que nem exigível se encontra o crédito tributário lançado e o contribuinte já tem, *apenas para se defender*, que carrear aos cofres públicos aproximadamente 1/3 do valor controverso a ele endereçado.

Mesmo o STF entendera que ‘o depósito preparatório do valor do débito não é condição de procedibilidade da ação anulatória’ (RE nº 103.400-9-SP – 1ª Turma - Rel. Min. Rafael Mayer - j. 10.12.84 - DJU de 1.2.85, p. 474).

Recentes manifestações judiciais vêm repelindo a exigibilidade do novo depósito recursal, a saber:

- TRF da 1ª da Região, Remessa Ex Officio 1997. 01.00.063784-0/MG, Rel. Juíza Eliana Calmon, j. 18.2.98, DJU 2 de 31.3.98, p. 99;

- TRF da 3ª Região, Ag. SP 98.03.013582-1 62446, Rel. Juíza Lucia Figueiredo, j. 5.3.98, DJU 2 de 28.4.98, p. 508; e Ag. SP 98.03.013285-7 62179, Juiz Andrade Martins, j. 2.3.98, DJU 2 de 23.3.98, p. 296/8;

- TRF da 4ª Região - AI 1998.04.01.012303-0, Rel. Juiz Antonio Albino Ramos de Oliveira.”
Conforme artigo de José Eduardo Soares de Mello, sob o título “O Lançamento Tributário em Pendência Judicial e os Direitos dos Contribuintes em Processo Administrativo”. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Problemas de processo judicial tributário*. 2º vol., São Paulo: Dialética, 1998, p. 176-178.

²⁸⁸ O Código de Processo Civil define *in verbis*:

“Art. 475. Está sujeita ao duplo grau de jurisdição, não produzindo efeito senão depois de confirmada pelo tribunal, a sentença:

(...)

II – proferida contra a União, o Estado e o Município;

III – que julgar improcedente a execução de dívida ativa da Fazenda Pública (art. 585, VI).

Parágrafo único. Nos casos previstos neste artigo, o juiz ordenará a remessa dos autos ao tribunal, haja ou não apelação voluntária da parte vencida; não o fazendo, poderá o presidente do tribunal avocá-los.”

Os efeitos da morosidade, esta inclusive provocada pelo próprio Fisco ao levar até alguns anos para julgar recursos administrativos, juntamente com seus danos – privação dos valores adiantados – são, em respeito à própria regra reinante da *desigualdade*, integralmente transferidos apenas ao contribuinte que se defende nessas situações.

O *Estado Democrático de Direito* se depara com a inclusão de normas dessa estirpe que chegam ao extremo de serem piores e mais nefastas que aquelas cunhadas nas sombras do regime de exceção, como aquela ainda incólume do Decreto nº 70.235/72, no que não restou alterada. Agora se presencia o Estado editando lei – ou melhor, Medida Provisória – para *ilegal e inconstitucionalmente* dificultar e evitar que a sociedade deste Estado se defenda e para dar guarida à exigência de tributos antecipadamente ou em valores no mínimo discutíveis.

O acesso ao Judiciário se torna cada vez mais estreito, enquanto aos Conselhos de Contribuintes, nos quais os ônus e encargos são bem mais brandos ou até inexistentes aos interessados, além de proveitoso pelas posturas técnicas, sólidas e idôneas que têm marcado suas atuações, não pode jamais ser obstado pelo Fisco, não só pela ausência de amparo legal e constitucional para iniciativas desse jaez como, acima de tudo, pelos conseqüências deletérios que acarreta, quando incentiva e assegura, ao impedir a interposição de recursos com forte possibilidade de provimento, a cobrança de tributos indevidos ou em valores ilegais e abusivos²⁸⁹ por parte das pessoas políticas dotadas de competência tributária. Essa técnica de arrecadação não tem amparo normativo.

Outra evidência inafastável da inconstitucionalidade do depósito recursal em comento, justamente por infringir o princípio da isonomia, de forma velada, é focalizada por José Antonio Minatel²⁹⁰ quando apregoa:

²⁸⁹ “Essa radiografia das práticas administrativas talvez seja suficiente para justificar o volume de crédito tributário que é cancelado na revisão de segundo grau. As estatísticas do Primeiro Conselho e Contribuintes têm revelado que pouco mais de um terço dos processos passam incólumes, isto é, sem qualquer alteração nos valores lançados, quando submetidos ao exame em segunda instância administrativa. Outra terça parte tem o crédito tributário diminuído para ajustá-lo à luz da legislação vigente, com significativas alterações na base tributável, seja pelo restabelecimento de deduções asseguradas aos contribuintes, seja pelo reconhecimento de hipóteses onde não está tipificada a incidência tributária, e até mesmo questões sobre isenção contempladas pela lei que, no entanto, foram sistematicamente negadas até aquele estágio. Outro tanto é integralmente cancelado”. MINATEL, José Antonio. O Depósito Compulsório como Requisito para Recurso Administrativo e o Prazo para Pleitear Judicialmente Desconstituição de Exigência Fiscal Definida pela Primeira Instância Administrativa. Op. cit., p. 113.

²⁹⁰ Idem, p. 115.

“Nesse ponto, é possível vislumbrar, também, afronta ao *princípio da isonomia*, estampado no art. 150, II, do Texto Constitucional, traduzido no tratamento discriminatório da administração tributária, que passa a revisar em duplo grau o ato de seus agentes, só nos casos em que o sujeito passivo disponha de recursos financeiros suficientes para o depósito, revisão que será negada para os menos afortunados ou para aqueles que, mesmo possuindo suficiente patrimônio, não possam dele dispor unicamente para a busca do seu direito de defesa. Não é razoável imaginar que a disponibilidade financeira possa ser parâmetro legítimo para regular o exercício do direito da ampla defesa.”

A recente edição da Medida Provisória nº 1.973-63, de 29.6.2000, “possibilitando” em seu artigo 32²⁹¹ a substituição do depósito recursal pelo oferecimento de garantias patrimoniais, dentre essas o “arrolamento de bens”, não só mantém todas as vicissitudes já apontadas como na prática nada muda com relação às violências antes comentadas.

b) No processo judicial tributário

Como se sabe, não equacionadas as divergências entre Fisco e contribuintes na esfera administrativa, essas podem ser submetidas a qualquer tempo à apreciação judicial, nas formas e naturalmente respeitados os prazos estipulados para tanto. O processo judicial se apresenta como o instrumento para a solvência dessas pendências e, embora lamentável mas não sem surpresas, com adornos em tantas *desigualdades* que, mesmo com esforço, se mostra tarefa árdua, quando não impossível, elencar, de forma exauriente, todas suas gigantescas, infundáveis e inimagináveis incidências.

²⁹¹ Aludido dispositivo acrescentou os §§ 3º, 4º e 5º ao artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, cujo teor dessa inserção ora se transcreve:

“§3º – Alternativamente ao depósito referido no parágrafo anterior, o recorrente poderá prestar garantias ou arrolar, por sua iniciativa, bens e direitos de valor igual ou superior à exigência fiscal definida na decisão, limitados ao ativo permanente se pessoa jurídica ou ao patrimônio se pessoa física.

§ 4º – A prestação de garantias e o arrolamento que trata o parágrafo anterior serão realizados preferencialmente sobre bens imóveis.

§ 5º – O Poder Executivo editará as normas regulamentares necessárias à operacionalização do depósito, da prestação de garantias e do arrolamento referidos nos parágrafos anteriores.”

Para não abandonar a rotina de entraves, o Fisco passou então a negar seguimento aos Recursos Voluntários interpostos com oferta das garantias permitidas através das disposições supra, sob o pretexto de inexistir a “regulamentação” acenada no § 5º antes transcrito. Essa impressionante postura, desta vez com os direitos dos contribuintes encontrando na omissão do próprio Estado, quando obrigado a agir, sua negação, só restou superada em janeiro de 2001 quando, finalmente, sobreveio o Decreto nº 3.717, de 03 de janeiro de 2001 (DOU 04.01.2001), regulamentando citada questão.

Falar em *legalidade tributária* numa visão e concepção sistemática como impõe o Sistema Tributário Nacional, *neste tópico*, importa, necessariamente, negar praticamente tudo o que o Fisco tem conceituado e defendido até hoje como sendo. Tanto é assim que se transfere para o ANEXO, ao final agregado por uma questão didática e metodológica, um manancial de disposições legais e normativas que atestam à sociedade, por si só, a mais absoluta ausência de igualdade entre as partes da relação jurídico-tributária, aliada a um impressionante desequilíbrio normativo entre ambas, em todos os aspectos, que a *legalidade tributária*, vista sob essa perspectiva, volta a confirmar seus múltiplos *significados, sentidos* e, ainda, *extraordinário alcance* e aptidão para produzir os efeitos visados de acordo com sua *manipulação*. Disso se aproveita o Fisco, como ninguém.

A opção pelo comentário de apenas algumas dessas desigualdades, pelas mesmas razões supra, é ora seguida, em novo recorte da matéria em estudo, evitando-se, assim, que, a exemplo do que ocorre com os contribuintes frente à *legislação tributária* em vigor, venha esta pesquisa também a parecer mais um emaranhado sem fim de indecifráveis normas diuturnamente jogadas na ordem jurídica pelas entidades tributantes. De qualquer modo, além do ANEXO adiante encartado, as exemplificações, ora trazidas à baila, são por demais confirmativas da *desigualdade* imperante além da lei que, *a priori*, deveria representar e significar *legalidade*.

No plano da solução dos conflitos entre Fisco e contribuintes, logo desponta o principal texto legal que rege os litígios judiciais em que o Fisco busca, coercitivamente, a percepção de seus créditos. Nesse ínterim, a *Lei de Execuções Fiscais* – Lei nº 6.830/80 – como diploma legal disciplinador da cobrança executiva dos créditos tributários, exerce função preponderante e decisiva, fundamentalmente na verificação da *igualdade* entre as partes antagônicas, não só na relação jurídica de direito material mas também, por consequência lógica, na de direito processual que lhe sobrevém, onde se assenta citado texto legal.

Para iniciar, inobstante a especialidade da lei que rege a execução fiscal exercite primazia sobre as demais desse tipo quanto ao processo de execução, não se pode olvidar que a disposição contida no artigo 620²⁹² do Código de Processo Civil vai além da simples regra processual para se constituir, por força de seus atributos, em verdadeiro *princípio* que, além

²⁹² “Art. 620. Quando por vários meios o credor puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o devedor.”

de aguardar compatibilidade com as disposições da Lei 6.830/80, admite aplicação também nos processos de execuções fiscais.

Seu conteúdo visou precisamente tolher abusos, bem como manter um mínimo de equilíbrio entre os direitos dos credores e os deveres dos devedores, de modo a evitar que aqueles fossem tão devastadores a ponto de ultrapassar seus limites, tudo ao final como derivação do princípio da *igualdade*, além de preservação, em sede de exigência tributária, da própria *legalidade*, quando esta inadmita abuso ou desvio de poder sob pena de configurar verdadeira *ilegalidade* e, nessa mesma linha de raciocínio, com a sobredita norma processual civil incidente nos processos executivos fiscais, evitando uma liquidação ruínosa e exacerbada dos bens do executado.

Porém as *desigualdades* naturalmente não se esgotam nesse ponto. Quanto aos *honorários advocatícios* em sede de execução fiscal (e demais ações envolvendo matéria tributária), a disparidade de tratamento entre as partes é causa de diária perplexidade. Enquanto a Fazenda Pública insere e acresce no *quantum* do crédito tributário, já quando de sua inscrição em dívida ativa e subsequente ajuizamento, percentual fixo de 20% (vinte por cento), amparada no discutível²⁹³ privilégio contido no Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, com a redação conferida pelo artigo 32 do Decreto-Lei nº 1.645/78, antecipando-se à fixação dos honorários pelo magistrado quando do recebimento do processo executivo fiscal (artigos 20, § 4º e 652, do Código de Processo Civil), ainda conta com o desconhecimento deste ao fixar, sobrepondo àquela parcela, novo arbitramento de verba da mesma natureza²⁹⁴, em vedado *bis in idem*, e, o que é mais grave, sem que, ao depois, se vencida a Fazenda Pública em sede de embargos à execução, determine a exclusão dos referidos valores, quando nesse caso o encargo legal do Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de

²⁹³ Destarte a legalidade do referido encargo seja altamente questionável a partir da edição da Constituição Federal de 1988 diante de judiciosos fundamentos, convergindo pela sua não recepção, inclusive com diversos julgados existentes nesse sentido, sobressai sua corrente aplicação pelo Judiciário.

²⁹⁴ Embora exista acirrada discussão a respeito sobre a substituição ou não dos honorários advocatícios pelo percentual a esse título previsto como “encargo” no Decreto nº 1.025, de 1969, a realidade é que nada justifica qualquer acréscimo dessa natureza, além do famigerado “encargo”, e o Poder Judiciário tem atentado, pelo menos por vezes, para esse posicionamento, como ora se reflete o excerto de decisão nesse sentido: “877. (...) 4 – Nas execuções fiscais promovidas pela União, há norma legal impondo o percentual de 20% sobre o valor do débito em cobrança judicial. É a previsão do art. 1º do Decreto-lei nº 1.025/69. Esse encargo (a exemplo do previsto no art. 2º da Lei nº 8.844/94, para os débitos relativos ao FGTS) destina-se a cobrir todas as despesas, inclusive honorários advocatícios, com a cobrança judicial da dívida ativa da União. Em havendo incidência desse encargo, não há que se falar em qualquer outro percentual a título de verba honorária advocatícia, inclusive na ação incidental de embargos”. (TRF 3ª R. – AC 10100 – (89.03.17611-1) – SP – 4ª T. – Rel. Juiz Manoel Álvares – DJU 30.06.1998). *Revista de estudos tributários*. Ano I, nº 6, Porto Alegre: Síntese, p. 94, mar./abr. 1999.

outubro de 1969, figura como *substitutivo* dos honorários advocatícios, como estabelece a Súmula nº 168, do extinto Tribunal Federal de Recursos²⁹⁵, ou, pelo menos, em entendimento mais conservador, afaste, caso vencido o embargante/contribuinte, qualquer condenação deste em honorários advocatícios, além do famigerado “encargo legal”.

Ainda no que versa sobre honorários advocatícios, seja em sede de execução fiscal ou nas demais ações tendo como partes contribuintes e Fisco, a mais expressiva desigualdade ocorre quanto aos parâmetros e ao *quantum* fixado a título dessa verba, em velado e inconstitucional tratamento diferenciado entre as aludidas partes litigantes.

A condenação do contribuinte na verba honorária é feita, além de evitada desde o limiar dos vícios e excessos antes apontados, de acordo com a sistemática usual dos demais casos, ou seja, ao redor de 20% (vinte por cento) do valor em discussão, enquanto a condenação da Fazenda Pública, em situações idênticas ou similares, paradoxalmente se limita em torno de 5% (cinco por cento), ou, em muitos casos, até em percentual inferior. Nem a habitual fundamentação perfilhada pelos julgadores, nesses casos, de que há necessidade de moderação por tratar-se de condenação contra ente público, resiste a uma sustentação plausível ou aceitável.

O artigo 15 da *Lei de Execuções Fiscais*²⁹⁶ – como de resto a quase totalidade de seus preceitos aqui não analisados na amostragem elaborada – por sua vez bem evidencia a absoluta ausência de isonomia no conteúdo da norma ali editada. Enquanto ao devedor somente é admissível a substituição de bens de sua propriedade por depósito em dinheiro ou fiança bancária – hipóteses tradicionalmente não ao seu alcance ou normalmente mais gravosas – à Fazenda Pública é assegurada a substituição dos referidos bens (mesmo que por esta antes expressamente aceitos), a qualquer tempo, *por quaisquer outros e a seu bel talante*, inclusive sem respeito nenhum à gradação legal contido no artigo 11, da lei em apreço. Isso representa discriminação odiosa, não compatível com os ditames constitucionais, e, além do mais, se presta a danos imensuráveis na solvência dos casos concretos.

²⁹⁵ “Súmula nº 168 – O encargo de 20% (vinte por cento), do Decreto-lei nº 1.025, de 1969, é sempre devido nas execuções fiscais da União e substitui, nos embargos, a condenação do devedor em honorários advocatícios”. (DJ – 19/10/84). Note-se, pela data *retro*, que citado entendimento jurisprudencial foi sumulado *antes* da Constituição Federal de 1988.

²⁹⁶ “Art. 15. Em qualquer fase do processo, será deferida pelo juiz:

I – ao executado, a substituição da penhora por depósito em dinheiro ou fiança bancária; e

II – à Fazenda Pública, a substituição dos bens penhorados por outros, independentemente da ordem enumerada no art. 11, bem como o reforço da penhora insuficiente.”

Nem mesmo o final de um processo de execução fiscal encerra *igualdade* entre as partes quanto aos ônus daí decorrentes. Ao passo que a Fazenda Pública, sempre fundada no artigo 26 da Lei 6.830/80²⁹⁷, esquivava-se a suportar quaisquer ônus, até quando cancela a inscrição da dívida ativa ou por sua iniciativa desiste ou postula a extinção da execução fiscal, inclusive se já impugnada por embargos à execução, o executado/contribuinte não só não dispõe desse privilégio, como se assim proceder suportará toda a extensão dos efeitos da sucumbência. A impertinência e inconstitucionalidade da referida previsão legal, agregada a tantas outras máculas, são manifestas, como destaca Zuudi Sakakihara²⁹⁸ *in verbis*:

“Os destinatários da desoneração são as *partes*, isto é, tanto a Fazenda Pública como o devedor. Não é correto, portanto, entender que esse artigo tenha criado um exclusivo privilégio para a Fazenda Pública, permitindo-lhe desistir da execução, sem qualquer ônus. Tal entendimento levaria a concluir que a desistência da execução, decorrente do cancelamento da dívida ativa, desobrigaria sempre a Fazenda Pública de reembolsar as despesas processuais pagas pelo devedor e de pagar os honorários devidos. Ora, atribuir tais despesas sempre ao devedor e nunca à Fazenda Pública importa maltrato a princípios erigidos na Constituição, seja o da isonomia, seja o da responsabilidade do Estado, seja o da moralidade que deve ornar os atos da administração. Seria admitir que o Estado possa obrigar a parte a fazer injusta despesa, sem ter que indenizá-lo, sem que a recíproca seja verdadeira. Deve ser repelida a interpretação que é feita contra os princípios constitucionais.”

Além dessa imoralidade perpetrada no texto legal em apreço, os prejuízos dos contribuintes nessas situações se ampliam não só financeiramente como também frente à incerteza da postura a seguir nos casos concretos, quedando-se sob os malefícios da *insegurança*, enquanto os tribunais se dividem a respeito das decisões a serem proferidas na hipótese ora focalizada²⁹⁹. Novamente, sob esse ângulo, a *igualdade* resulta ferida.

²⁹⁷ “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.”

²⁹⁸ FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Execução fiscal: doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 432-433.

²⁹⁹ Essa ilustração é bem evidenciada por Zuudi Sakakihara, *idem*, p. 436-437, ao catalogar a balbúrdia ora existente, como segue:

“A jurisprudência, embora não se apresente uniforme em relação a alguns aspectos técnicos, afirma, de um modo geral, a sujeição da Fazenda Pública às regras da sucumbência.

Há entendimento no sentido de que este art. 26 da Lei n. 6.830/80, criando mais um privilégio em favor da Fazenda Pública, permite-lhe desistir da execução, a qualquer tempo antes da decisão de primeira instância, sem os ônus previstos no art. 26 do Código de Processo Civil, ou seja, sem arcar com o pagamento das despesas e dos honorários suportados pelo devedor (TRF, 1ª Região, Apelação Cível n. 121516/BA; TRF, 4ª Região, Apelação Cível n. 420527/SC).

Outras decisões diferenciam a *desistência* prevista no art. 26 do CPC – quando, então, as despesas e os honorários não de ser pagos pelo desistente – do *cancelamento da dívida ativa*, previsto no art. 26 da Lei n. 6.830/80 – quando, ao contrário, a Fazenda Pública não ficaria sujeita àqueles encargos (TRF, 4ª Região, Apelação Cível n. 417479/SC).

Até mesmo a constitucional e sagrada garantia universal de acesso ao Judiciário³⁰⁰ o Fisco pretende negar e restringir em sede de discussão judicial de suas pretensões creditórias, através da recalcitrante tentativa de ampliar o conteúdo, alcance e interpretação do artigo 38, da Lei 6.830/80³⁰¹, este inconstitucional exatamente por ferir a garantia antes invocada, além de outros preceitos da Carta Magna. Pendem sobre este dispositivo legal severas e procedentes críticas ao pretender, confrontando com preceitos constitucionais, com a noção sistemática do Sistema Tributário Nacional e os meios e possibilidades processuais previstas na legislação em vigor, estabelecer limitadas hipóteses defensivas, de forma que a literalidade do referido preceito legal enseja afastamento e sua interpretação demanda que se tenha aludidas espécies de ação ali elencadas não como exaustivas, mas meramente exemplificativas.

Uma outra controvérsia tem se estabelecido com insistente freqüência, igualmente a demonstrar o quanto tenciona o Fisco em quebrar um mínimo de igualdade entre as partes litigantes nos processos em que a Fazenda Pública se vê envolvida. É a que trata da sua recusa em proceder até mesmo o pagamento de despesas (as custas já tem prerrogativa legal de não pagar) indispensáveis ao andamento dos processos, inclusive daqueles que promove, como é o caso das execuções fiscais, chegando ao extremo contumaz de exigir que terceiros (como é o caso dos oficiais de justiça e peritos) “financiem” esses encargos.

Essa postura, além de imoral, fere o disposto na Súmula n° 190 do STJ³⁰² e não encontra arrimo nos artigos 27 do Código de Processo Civil e 39 da Lei de Execuções Fiscais³⁰³, estes metodicamente invocados pelo Fisco para fugir de sua responsabilidade.

Há, ainda, as que entendem que o cancelamento da dívida ou a desistência da execução só obriga a Fazenda Pública a reembolsar ou pagar as despesas que o devedor foi obrigado a fazer em sua defesa, se forem posteriores aos embargos para tal fim propostos (STJ, REsp 736 1/SP; STJ, REsp 4958/SP; TRF, 1ª Região, Apelação Cível n. 118976/BA).

Finalmente, existem decisões que reconhecem estar a Fazenda Pública sujeita à sucumbência, mesmo que não haja interposição de embargos (STJ, REsp 82491 /SP; TRF, 4ª Região, Apelação Cível n. 406888/SC)."

³⁰⁰ Artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal.

³⁰¹ "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 de 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?"

³⁰² "Na execução fiscal, processada perante a Justiça Estadual, cumpre à Fazenda Pública antecipar o numerário destinado ao custeio das despesas com o transporte dos oficiais de justiça". (STJ, Súmula 190.)

³⁰³ "Art. 39. A Fazenda Pública não está sujeita ao pagamento de custas e emolumentos. A prática dos atos judiciais de seu interesse independe de preparo ou de prévio depósito.

Parágrafo único. Se vencida, a Fazenda Pública ressarcirá o valor das despesas feitas pela parte contrária."

No dia-a-dia dos tribunais, essa busca do Fisco em receber regalias e privilégios, chega ao ponto de querer litigar sem nenhum ônus e até às custas de terceiros, o que traduz seu desajuste com a realidade, para se aproximar de uma tirania que, de tanto excesso, parece finalmente receber alguma rejeição por parte do Poder Judiciário, como se vislumbra no aresto ora colacionado *in verbis*:

“1.15042 – EXECUÇÃO FISCAL – PERÍCIA – FAZENDA PÚBLICA – ANTECIPAÇÃO DE DESPESAS – OBRIGATORIEDADE

‘Processual Civil. Execução fiscal. Adiantamento de despesas para perícia. Art. 27, CPC. Lei 6.830, art. 39. 1. Se a interpretação por critérios tradicionais conduzir à injustiça, incoerências ou contradição, recomenda-se buscar o sentido equitativo, lógico e acorde com o sentimento geral. 2. Custas e emolumentos, quanto à natureza jurídica, não se confundem com despesas para o custeio de atos decorrentes do caminhar processual. 3. A Fazenda Pública está obrigada a antecipar as despesas necessárias para a execução de atos judiciais. 4. Precedentes jurisprudenciais. 5. Recurso conhecido e sem provimento.’ (Ac un da 1ª T do STJ – REsp 122.499-SP – Rel. Min. Milton Luiz Pereira – j 02.12.99 – Recte.: Fazenda do Estado de São Paulo; Recdos.: Jamil Ibrahim e outros – DJU-e 1 15.05.00, p 131 – ementa oficial).”³⁰⁴

É evidente que tantas outras *desigualdades* poderiam, em sede de execução fiscal, ser catalogadas, todavia o objetivo limitado nesta pesquisa não se direciona a esse fim, e sim, como já manifestado em diversas oportunidades, neste tópico, encontrar fatores isolados ou agrupados que sejam configurativos da indigitada desigualdade e, no caráter global, verificar a *ambigüidade existente no dualismo prática fiscal x legalidade tributária*.

4.1.3.3 Dicotomia das normas aplicáveis na solução dos conflitos

Ainda no que versa sobre as *desigualdades* advindas de uma exuberante produção legislativa e normativa protegendo sempre os interesses do Fisco, quando não restringido e fulminando aqueles mínimos, já quase aniquilados, em favor do contribuinte, seja *mediante desvirtuamento da isonomia na materialidade das normas*, seja também no brutal *desequilíbrio numérico das normas veiculando interesses de uma e de outra das partes* envolvidas, não é possível se manter desatento a um mecanismo legal, sob *dúplice aspecto*,

³⁰⁴ Repertório IOB de Jurisprudência – nº 16/2000 – Caderno 1 – p. 405, 2ª quinzena ago. 2000.

apto a aprofundar extraordinariamente as *desigualdades* no equacionamento das controvérsias entre as referidas partes.

Trata-se da edição de leis conferindo ao Fisco, além daquelas habituais logradas já na prática fiscal em sede administrativa, de outras incontáveis formas de precipitação de suas pretensões, seja através de “arrolamentos administrativos de bens e direitos”, de medidas cautelares fiscais, de antecipação de tutela e outras, enquanto, *na antítese dessa investida*, com desígnio diametralmente oposto, a vedação cada vez maior de deferimento ou até mesmo o impedimento legal dessas mesmas possibilidades ao contribuinte, como é expoente, por exemplo, a Lei nº 8.437/92 proibindo a concessão de liminar ou tutela antecipada contra a Fazenda Pública nas situações ali enunciadas.

Mais uma vez, em que pesem seus fundamentos, não se pode deixar de antever, nessa postura, novamente o *abuso de poder* legislativo, o ferimento do *princípio constitucional da razoabilidade*, além da *negativa do acesso ao Judiciário*, da *harmonia e independência entre os Poderes* e, de resto, o *princípio da isonomia* mais uma vez violentado. Nem a usual justificativa de que o “interesse público” alija todas as objeções *retro* pode ser acatada com seriedade.

Portanto é, mais uma vez, a *desigualação* pela lei diariamente engendrada pelas entidades tributantes e seus prepostos legisladores que prevalece quando feridos direitos e garantias individuais pela supremacia inigualável do Fisco sobre estas, exigindo que o Judiciário intervenha com celeridade, precisão e independência para impedir a total desordem, sempre ameaçadora nesse viés.

Na questão em apreço, malgradadas muitas reticências em uma gama de pronunciamentos pífios ou desatentos, se descortina um posicionamento louvável admitindo em prol do contribuinte as sobreditas alternativas³⁰⁵:

³⁰⁵ MARINS, James. Mandado de Segurança, Ação Cautelar ou Antecipação de Tutela em Matéria Tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Problemas de processo judicial tributário*. 2º v., p. 165-166.

O inciso V, do artigo 151 do Código Tributário Nacional (acrescentado pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001), prevendo, entre as hipóteses hábeis à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a “concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial”, deverá alterar, doravante, nesse particular, a postura judicial reticente até agora adotada, de forma a abandonar, de vez, as restrições que vinham sendo impostas indevidamente aos contribuintes.”

“O próprio Superior Tribunal de Justiça, em acórdão para o qual foi relator o em. Ministro José Delgado, já se pronunciou pelo cabimento da antecipação de tutela em matéria tributária ‘mesmo que a requerida seja a Fazenda Pública’, desde que, naturalmente, estejam presentes os pressupostos legais que autorizam a concessão da medida no caso específico. Também nos Tribunais Regionais Federais registram-se variados casos de concessão de tutelas antecipadas em matéria tributária.

Diversas são as matérias de natureza tributária objeto de concessão de tutela antecipada com fulcro no art. 273 do Código de Processo Civil, como por exemplo nos casos de compensação de contribuições sociais já julgadas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, como Finsocial e PIS, ou ainda em questões concernentes às limitações impostas na dedução de prejuízos fiscais no Imposto de Renda (art. 58 da Lei 8.981), bem como em casos de alegação de imunidade tributária de entidades de previdência privada.”

Todas as quebras de isonomia, a título ilustrativo colacionadas, não chegam a causar nenhuma estranheza diante da imponência detida pelo Fisco nas relações jurídico-tributárias e postas em práticas nas suas *atividades fiscais cotidianas*. Até que ponto, porém, tais desajustes se sustentam no regime constitucional em vigor, sem o desfigurarem ou incorrerem em veladas e graves *ilegalidades*? Como vem se comportando o Judiciário frente a tantos excessos e sob que enfoque tem interpretado e aplicado a *legalidade tributária*, e, por fim, como vem suportando o contribuinte os efeitos dessa realidade? Não se pode ignorar que o conceito de *igualdade* está dilapidado, enquanto seu conteúdo e eficácia relegados a mero aspecto subalterno, e, o que é pior, sem o devido resgate por parte dos legisladores e, em particular, dos julgadores, quando da aplicação das leis aos casos concretos. A situação em sede de relações tributárias é, no mínimo, preocupante.

4.2 A Prevenção e o Judiciário como Respostas

Além de todos os problemas já enumerados, no Brasil os órgãos constitucionalmente responsáveis pelo controle orçamentário têm apresentado resultados precários e insatisfatórios, com o desperdício do dinheiro público tomando conta todos os dias dos noticiários, em escândalos que se sucedem com frequência, não raras vezes envolvendo personagens integrantes dos próprios poderes constituídos, ou, no mínimo, próximos desses, a tal ponto de lograrem influenciar e desviar para seus próprios bolsos recursos estratosféricos.

Os Tribunais de Contas, o Poder Legislativo e o próprio Ministério Público, não obstante esforços em especial deste último, não logram evitar que essa onda de desperdício seja estancada, enquanto, do outro lado, sempre chamados a recolher em parâmetros assustadores as receitas públicas derivadas, além de normalmente alijados dos já ínfimos serviços públicos cada vez mais ausentes, permanecem atônitos os contribuintes.

Os controles de *legalidade* no âmbito das relações jurídico-tributárias e que poderiam minorar esses desajustes não superam os lindes da ficção, retórica ilusionista e mera previsão formal, como vêm evidenciando as atuações do Poder Legislativo, dos Tribunais de Contas e, de forma mais peculiar e específica, da Procuradoria da Fazenda Nacional (de quem não se esperava outra atitude), quanto ao dever de averiguar a *legalidade* da prática fiscal administrativa³⁰⁶ que precede à propositura das execuções fiscais contra os contribuintes, na fase de apuração e lançamento dos pretensos créditos tributários naquela constituídos, e, ao depois, inscritos em dívida ativa.

Quando citados controles de *legalidade* inexistem no recinto das relações jurídico-tributárias, nem um controle orçamentário minimamente satisfatório por parte do Tribunal de Contas³⁰⁷, ao contribuinte que, talvez desnecessariamente ou pelo menos além do devido, continua sendo compelido a recolher atabalhoadamente tributos e mais tributos, se reclamam soluções. Essas envolvem pelo menos duas fundamentais: a prevenção e orientação tanto quanto possíveis e, ainda, recorrer ao Poder Judiciário.

Hoje medidas como essas são permanentemente necessárias³⁰⁸ como forma de evitar que a insegurança jurídica prevaleça ampliando ainda mais os efeitos nefastos da *legalidade tributária* abraçada no momento, enquanto a *desigualdade* levada a cabo pela prática fiscal se encarrega de concretizar os excessos rotineiros das entidades tributantes.

³⁰⁶ O artigo 2º, § 3º e 4º, da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 rezam, respectivamente:

“Art. 2º.

(...)

§ 3º. A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 (cento e oitenta) dias ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

§ 4º. A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.”

³⁰⁷ A Súmula nº 347 do STF prescreve: “O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e atos do Poder Público.”

³⁰⁸ Não é por mero acaso que Ives Gandra da Silva Martins alerta que: “Deve o cidadão, em primeiro lugar, defender-se das autoridades para, depois, se defender dos marginais, para poder sobreviver”. In: *Jornal O Estado de São Paulo*, edição de 17 de fevereiro de 1998, seção “espaço aberto”.

As dificuldades em se entender e cumprir as exigências fiscais em vigor, aliadas ao gigantesco e indecifrável novelo de leis e atos normativos que as cercam e alteram todos os dias, obriga os contribuintes a fazer um esforço descomunal para – até quando movidos pela mais intensa vontade – lograrem atender os reclamos dos cofres públicos. Porém é certo e inegável que nem todos conseguem, até mesmo pela manifesta impossibilidade, excetuados reduzidos casos, em manter estruturas suficientemente qualificadas e atualizadas capazes de cumprir essa plêiade de obrigações.

É esse vazio alimentado e impulsionado pelas próprias entidades tributantes, na medida em que manipulam, tornam excessivamente enigmático e complexo o sistema e o alteram unilateralmente na forma e tempo que bem entenderem, que serve de encubadora para gestação de desmandos, dadas as facilidades com que então, frente a contribuintes fragilizados e subjugados pelo desconhecimento e incapacidade de reação, se praticam as maiores exorbitâncias, fazendo da *legalidade* tábua rasa.

Porém a busca da tutela judicial como mecanismo capaz de, pela insistência e oferecimento de sustentáveis fundamentos científicos, resgatar um mínimo de *isonomia* entre as partes da relação jurídico-tributária, obviamente não se limita aos exemplos meramente casuais antes colacionados, já que somente a contínua e tenaz perseverança nesse caminho poderá, futuramente, apresentar, quiçá, resultados mais alentadores.

A realidade é que o Poder Judiciário, quando por vezes decide fazer valer sua missão institucional, ainda é a proteção mais eficiente ao dispor dos contribuintes contra agressões como as comentadas na presente pesquisa, destacadamente quando se alveja recuperar ou preservar a garantia intocável da *isonomia*. Essa inferência se colhe, ilustrativamente, na lição de Ricardo Mariz de Oliveira³⁰⁹ ao comentar decisão do Supremo Tribunal Federal nos moldes ora reproduzidos:

“Recentemente, o Plenário do Supremo Tribunal Federal apreciou o dispositivo da Medida Provisória nº 1.577 que pretendeu dar aos poderes públicos um prazo maior do que o atribuído aos particulares para a propositura de ação rescisória (Ação Direta de Inconstitucionalidade MC nº 1.753-2-DF, com liminar concedida em 16.4.1998). Diz a ementa:

³⁰⁹ Restrições ao Direito de Defesa no Processo Administrativo Federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Problemas de processo judicial tributário*. 2º v., p. 217-218.

‘2. A igualdade das partes é imanente ao *procedural due process of law*; quando uma das partes é o Estado, a jurisprudência tem transigido com alguns favores legais que, além da vetustez, têm sido reputados não arbitrários por visarem a compensar dificuldades da defesa em juízo das entidades públicas; se, ao contrário, desafiam a medida da razoabilidade ou da proporcionalidade, caracterizam privilégios inconstitucionais: parece ser esse o caso das inovações discutidas, de favorecimento unilateral aparentemente não explicável por diferenças reais entre as partes e que, somadas a outras vantagens processuais da Fazenda Pública, agravam a conseqüência perversa de retardar sem limites a satisfação do direito do particular já reconhecido em juízo.’ (grifo no original)

Em seu voto de relator, o Ministro Sepúlveda Pertence fez constar:

‘De qualquer sorte, o que importa se possa pôr em dúvida não é razoabilidade em si de uma ou de outra das regras editadas, mas sim a de sua unilateralidade, a favorecer unicamente o Poder Público.’

(...)

‘Desse modo, para ser razoável e proporcional ao sacrifício imposto à segurança jurídica que a coisa julgada se destina a criar, parece que o único a reclamar de ambas as alterações legislativas argüidas é que fossem equânimes, bilaterais, tratando igualmente as partes, dado que uma e outra poderão queixar-se, seja da angústia do prazo bienal, seja da falta de remédio contra a indenização injusta.’

E o Ministro Marco Aurélio:

‘No caso dos autos, tem-se tratamento diferenciado no que se prevê prazo dilatado para a propositura da ação rescisória, da decadência do direito de propor a ação rescisória. Esse prazo maior é justamente previsto em relação àquele que tudo pode: o Estado. O Estado legisla, o Estado executa as leis, o Estado, em si, julga a execução das leis. Logo, considerados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não vejo base para chegar-se a esse tratamento diferenciado; não há uma razão de ser plausível, aceitável, para a distinção, devendo ser levado em conta, principalmente, o princípio isonômico a envolver, também, a administração pública. Aparelhe-se esta última visando à defesa dos interesses públicos e aí estará cumprindo o seu mister.’”

Citada decisão do Supremo Tribunal Federal que, de forma lúcida, veemente e exemplar, dessa vez foi capaz de impedir mais um abuso injustificável por parte do Fisco, como de estilo enxertado em Medida Provisória que de pronto ingressaria na *sua legalidade tributária*, não só resume com ímpar precisão o contexto denunciado nesta pesquisa científica como se traduz no mais importante e eloqüente paradigma de julgado tolhendo privilégios odiosos em maltrato à *igualdade constitucional*, e, acima de tudo, como uma perspectiva de crença aos contribuintes em citado Poder como o destinatário mais autorizado a lhes proporcionar pelo menos algumas respostas às suas tormentosas realidades diante da *prática fiscal* hoje reinante. De resto, um longo trajeto a ser percorrido até dias melhores.

4.3 Os Danos Emergentes da Desigualdade

4.3.1 Arbitrariedades e abusos sob pretenso e pseudopálio legal

As diferenças legais e normativas separando as partes da relação jurídico-tributária são tão excêntricas e intensas que os danos decorrentes dessa realidade, de naturezas diversas e sob inúmeros prismas, são inegáveis, ultrapassando em muito aqueles “normais” de caráter econômico-financeiro. Nesse sentido, colimando tão-somente alertar e confirmar essa assertiva que infirma mais uma vez a propalada e *pseudoigualdade* entre as partes, se colacionam dois exemplos de como o *Fisco*, em suas atividades administrativas, maltrata rotundamente a *legalidade* que acena observar sem que tais arbitrariedades sejam satisfatoriamente evitadas ou reprimidas. Nessa conduta a *igualdade* se esvai.

O primeiro e talvez mais grave deles vem na fiscalização a *manu militari*, despida de proteção legal que, muitas vezes, norteia sua *prática fiscal*, normalmente escondida sob suposto – porém inexistente – amparo no artigo 200 do Código Tributário Nacional³¹⁰, que autoriza o uso da força pública pelos agentes fazendários contra os cidadãos contribuintes. *Esse perfil fiscalizatório policialesco*, que, não raras vezes, além de prescindível, beira à absurda e gratuita intimidação, é analisado com coerência por Sacha Calmon Navarro Coelho³¹¹ ao comentar indigitado preceito legal *in verbis*:

“Aqui, todo cuidado é pouco. O artigo dá azo, abre ensanchas, a que a autoridade administrativa, pretextando que o contribuinte oferece resistência ou desobediência (condutas tipificadas penalmente), requisite, sem fazer a necessária prova, o auxílio da força pública, para perpetrar arbitrariedades. Por isso mesmo, Baleeiro disse que o emprego da força fora da legalidade pode constituir crime de excesso de exação ou de violência arbitrária. Em nossa clínica advocatícia já presenciamos – e muitas vezes – arrombamentos de cofres, apossamento de fichários e arquivos e, o mais pasmante, a reclusão forçada de advogados em seu próprio escritório, proibidos até de usar os aparelhos telefônicos, em razão de denúncias e sob o argumento de apreensão de documentos de outra forma não alcançáveis... Os agentes da Fazenda, evidentemente, foram devidamente responsabilizados, afora a responsabilização civil do Estado por danos materiais e morais.

A crônica jurídica é desfavorável aos exageros da Administração tributária. No exercício da fiscalização, são comuns arbitrariedades e ‘sanções políticas’ ou oblíquas:

³¹⁰ Reza o artigo 200, do Código Tributário Nacional: “Art. 200. As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção.”

³¹¹ *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 770-771.

- apreensão de mercadorias e veículos transportadores;
- interdição de estabelecimentos;
- regimes especiais que exigem impostos antecipadamente;
- autorização de quantidade mínima ou negativa de autorização para a impressão de notas fiscais;
- restrição ao exercício de atividades lícitas;
- intervenção na direção de empresas penhoradas;
- publicação espalhafatosa de fatos imputados aos contribuintes como delituosos, sem pronunciamento final do Poder Judiciário;
- ‘batidas’ fiscais, com o uso da força pública, por simples suspeição;
- negativa de certidões e outros documentos fiscais;
- proibição de transacionar com órgãos públicos;
- negativa de créditos legítimos por erros formais *et caterva*.”

A utilização desmedida da força pelo Fisco e a extravagância em suas práticas diárias afastando-se das respectivas previsões legais em regime excepcional a ele conferidas *são fatores que transferem seus atos para a ilegalidade* e, ainda, evidenciam ângulos de uma desigualdade na qual o domínio do mais forte se constitui em constante elemento lesivo contra o mais frágil.

Um segundo foco de agressão ao princípio da *igualdade* entre as partes, no transcorrer das ações fiscais a que se sujeita o contribuinte sempre que a Administração Fazendária entender em fiscalizar ou exigir cumprimento de obrigações deste, *reside na quebra de seu sigilo bancário*, sem maiores preocupações, e, normalmente, de forma ilegal e desnecessária, fazendo do comodismo e da postura arbitrária um caminho de devassa cujos efeitos prejudiciais ao atingido podem se converter em danos expressivos. Essa exposição dos contribuintes às investidas permanentes do Fisco, mesmo quando protegidos pelos princípios e normas de regência insculpidos no artigo 5º, incisos X e XII, da Constituição Federal³¹², representa mais do que infringência a aludidas garantias constitucionais pelas implicações diversas decorrentes que pode ocasionar.

Sendo o *sigilo bancário um desdobramento do direito fundamental à intimidade*, até mesmo contra o Estado é oponível, inclusive por motivos mais do que justificáveis, já que esse é quem mais vulnera referida proteção na busca de informações e dados que possam

³¹² “Art. 5º. (...)”

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a 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 na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;”

levar à exigência de obrigações tributárias, ou, ainda, à obtenção de provas destinadas à apuração de eventuais delitos.

Se em excepcionais e taxativas situações, mediante autorização judicial³¹³, na forma da lei, é pertinente sua quebra, possível ao não se tratar de proteção absoluta, questionável é, por outro lado, o abuso do poder fiscal quando de tantos outros meios dispõe para atingir os mesmos fins, ingressar nesse círculo protetivo, inclusive lançando mãos de dados que, por vezes, até mesmo o titular de determinada conta bancária, por dever legal e de ofício é obrigado a preservar³¹⁴, inclusive sob pena de cometer infração penal devidamente tipificada em lei³¹⁵.

Convém destacar que nem sequer o Poder Judiciário é livre para permitir a quebra do sigilo bancário dos contribuintes, já que apenas viável de eventual deferimento através de prévia Lei Complementar específica albergando os requisitos materiais rigidamente exigidos³¹⁶ para tanto e, ainda, mediante à devida e anterior apreciação judicial que venha a

³¹³ A recente Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001 (DOU 11.01.2001) alterou profundamente essa matéria, permitindo às autoridades e agentes fiscais da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a quebra do sigilo bancário dos contribuintes, *sem a necessária e prévia autorização judicial*. A inconstitucionalidade dos seus dispositivos que cuidam dessa alteração é manifesta e já vem sendo discutida no âmbito do Supremo Tribunal Federal. Nem o Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001 (DOU 11.01.2001), que a regulamentou, afasta a inconstitucionalidade levantada.

³¹⁴ Art. 197, § único, do Código Tributário Nacional dispõe: “Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.”

³¹⁵ Reza o artigo 154 do Código Penal: “Revelar alguém, sem justa causa, segredo, de que tem ciência em razão da função, ministério, ofício ou profissão, e cuja revelação possa produzir dano a outrem:

Pena – detenção, de 3 (três) meses a 1 (um) ano, ou multa.

Parágrafo único. Somente se procede mediante representação.”

O segredo profissional, regulado muitas vezes por outras disposições específicas a cada situação, também não autoriza desprezo.

³¹⁶ Novamente a lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho, op. cit., p. 764-765, nas pegadas de decisão específica a respeito do Supremo Tribunal Federal, traz a lume o melhor entendimento sobre a questão, ao dispor: “O Supremo Tribunal Federal não se satisfaz, portanto, para o rompimento do sigilo bancário, um direito fundamental constitucionalmente consagrado, com a edição de uma lei complementar autorizativa, se essa lei complementar não contiver requisitos mínimos – existindo investigação em inquérito formalmente instaurado – tais como:

- existência de início de prova quanto à ocorrência do delito, à autoria e à sua materialidade (princípio da objetividade material);
- existência de pertinência ou relação necessária entre a documentação cuja revelação se pede e o objeto criminalmente investigado (princípio da pertinência e adequação);
- imprescindibilidade da quebra do sigilo para o êxito das investigações (princípio da proibição de excesso).

Uma decisão do Superior Tribunal de Justiça (REsp. nº 37.566-5/RS), posterior àquela do Supremo Tribunal Federal, datada de 02 de fevereiro de 1994, nega o livre acesso da autoridade administrativa fiscal às informações e registros entregues à guarda bancária, interpretando a expressão contida na Lei nº 4.595/64 – processo instaurado – como processo judicial e negando valia ao art. 8º da Lei nº 8.021/90. E nem poderia ser de outra maneira.”

confirmar estarem atendidos aqueles integralmente, quando poderá, então, autorizar essa exceção³¹⁷. Do contrário, incorre a decisão autorizativa em malferimento da vigência dos preceitos constitucionais infracolacionados.

Como se não bastasse, ainda em respeito às garantias constitucionais e visando justamente a tolher excessos e danos que uma invasão indevida de dados constitucionalmente protegidos tradicionalmente provoca é que, antecedendo a eventual autorização à quebra do sigilo bancário de qualquer contribuinte, deverá o Poder Judiciário assegurar a este o exercício do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal (CF, artigo 5º, incisos LIV e LV), a fim de preservar o direito de oposição. Qualquer decisão de forma diversa expõe-se à nulidade. Se assim não for, referidas garantias, quando já concretizada a quebra questionada que deveria ter sido indeferida, se tornam absolutamente iníquas enquanto citadas provas coletadas ao desamparo das previsões constitucionais e legais, veladamente ilícitas³¹⁸.

Dentre outras tantas arbitrariedades de maior relevo praticadas pela Administração Tributária, sem a devida repressão por parte do Poder Judiciário ou até por iniciativas do Ministério Público contra seus agentes, ainda se encontram as “devassas” fiscais, por vezes levadas a efeito ao total desamparo da lei. Não é demais salientar que a disposição contida no artigo 196 do Código Tributário Nacional³¹⁹ encontra limites na Súmula nº 439 do Supremo Tribunal Federal, o que inibe e delimita a ação fiscal nos exatos contornos e forma ali prevista.

Cumpra verificar, num exame mais acurado, que o artigo 8º da Lei nº 8.021/90 é inconstitucional por ofender o disposto nos incisos X e XII, do artigo 5º, além do 192, *caput*, todos da Constituição Federal.

³¹⁷ Tendo o Supremo Tribunal Federal se manifestado pela recepção da Lei 4.595/64, somente nas exceções ali estabelecidas e, ainda, quando preenchidos todos os demais pressupostos rigidamente exigidos, é viável, eventualmente, a quebra do sigilo bancário pelo Poder Judiciário.

³¹⁸ “Art. 5º, da CF: (...)”

LVI – São inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos;”

³¹⁹ Preconiza o artigo 196 do Código Tributário Nacional:

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

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.”

A Súmula 439 do Colendo Supremo Tribunal Federal, por sua vez, tem o seguinte teor:

“Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação.”

Não foi por acaso que a Secretaria da Receita Federal, em data relativamente recente, expediu a Portaria SRF nº 1.26599, que em seu artigo 2º institui, para o início de procedimentos fiscalizatórios, o denominado “Mandado de Procedimento Fiscal – MPF”, o qual deverá ser apresentado por seus Auditores Fiscais quando do início do procedimento em questão.

Procedimentos fiscalizatórios, assim realizados, além de ilegais, ensejam vigorosa reprovação, como bem alerta Sacha Calmon Navarro Coelho³²⁰:

“O Fisco não pode promover ‘devassas’. Primeiro tem que delimitar a que veio, documentadamente, de modo que o contribuinte fiscalizado possa franquear-lhe os livros pertinentes. Oficialidade, vinculação à lei, razoabilidade, polidez, lealdade, são absolutamente necessários à ação fiscal, desde o início, sob pena de nulidade dos atos administrativos, responsabilização civil do Estado e enquadramento criminal dos agentes fiscais responsáveis pelo ilícito, sem prejuízo do competente inquérito administrativo. O Ministério Público tem se mantido silente quanto aos desvios e arbitrariedades que a Administração, vez por outra, anda a praticar.”

4.3.2 Efeitos perversos das normas construídas nas presunções e ficções legais

Uma questão crucial se encerra nos danos causados pelas próprias regras jurídicas no ponto em que materializam em seus *conteúdos desigualdades* que, depois de superada a fase da produção normativa, passam a ser simplesmente disposições legais cogentes, o que se agrava por demais no caso das regras jurídicas construídas com base em *presunções ou ficções legais*, ainda mais quando impeditivas de prova em contrário. Os elementos intelectuais elegidos para a construção da norma, fundados em concepções axiológicas, quando manipulados pelo Fisco em seu exclusivo benefício e para “legalizar” seus abusos, arbitrariedades e vontades absurdas, resultam *implantados* na *legalidade tributária* que ingressa na ordem jurídica constituída e passa, automaticamente, a produzir efeitos.

Não restam dúvidas de que uma medida profilática adequada a evitar ou minimizar os danos suportados dia após dia pelos contribuintes, já a partir da *legislação* a que se submetem, remete a uma ampla, minudente e profunda revisão da mesma, seus conceitos, construção e aplicação aos casos concretos, além do comportamento das entidades tributantes, seus órgãos e agentes.

Nessa incursão, um combate incisivo a toda produção legislativa e normativa no âmbito da matéria em foco é imperiosa, mediante veemente exclusão radical, excetuadas raras e justificadas exceções que se legitimam, das presunções e ficções legais que vedem prova em contrário, cada vez mais positivadas em prol exclusivo do Fisco, chegando ao achaque da

³²⁰ Op. cit., p. 766.

igualdade, enquanto seus efeitos em detrimento dos contribuintes se avolumam a tal extensão que beiram ao insuportável.

A *legalidade tributária* distorcida pelas presunções³²¹ e ficções legais leva, na prática fiscalizatória e arrecadatória de tributos, assim como nas soluções das controvérsias entre Fisco e contribuintes, estes a uma inferioridade brutal frente àquele de tal expressão que ou sofrem desde o início tributação excessiva e questionável, sem, entretanto, deterem mecanismos hábeis para inibi-la, ou, havendo esses na legislação procedimental desvestida de isonomia, não conseguem exercê-los eficazmente.

4.3.3 Restrições ao exercício de direitos e garantias constitucionais e seus efeitos danosos

As amplas restrições ao exercício de direitos e garantias constitucionais aos contribuintes são rotineiras na atividade fiscal, mas nem sempre, por cautela, exercitadas de forma ostensiva. Um dos expedientes mais condenáveis esgrimidos cotidianamente pelo Fisco é a *lavratura de autos de infração, com lançamentos tributários fundados em meras suspeitas* da ausência de recolhimentos de tributos ou em valores inferiores aos pretensamente devidos, ou, no máximo, amparado em meros indícios.

Nesse estilo de agir, granjeia dividendos em todos os sentidos. O contribuinte, acuado por essa realidade, muitas vezes nem sequer consegue dela se desvencilhar, por mais esforço que faça, até mesmo diante dos *efeitos em cascata* que acarreta, dentre os quais um de inegável importância, qual seja, a “conversão” pelo Fisco de uma “verdade formal” em uma *verdade material*, já que esta passa a ser, presumivelmente, intrínseca aos atos administrativos que levaram à constituição do crédito tributário e que em fase posterior serve para aparelhar a execução fiscal (através da CDA), eis que, não raras vezes, até o próprio Judiciário evita ou se recusa a descer às origens desses vícios incrustados naquele crédito *ainda na fase*

³²¹ A respeito, confirmando essa realidade, dispôs a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001 (DOU 11.01.2001), mediante *acréscimo* ao teor do artigo 116 do Código Tributário Nacional, estabelecendo *in verbis*: “Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

Além da expressão “dissimular” ser equívoca, não há espaço para o Fisco, independente dessa nova disciplina normativa, desconstituir, negar ou desconsiderar os efeitos dos atos ou negócios jurídicos *lícitos*, na forma da legislação vigente, inclusive diante da norma insculpida no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal. A polêmica está instaurada, enquanto o prelúdio de intensos litígios, com seus dissadores, já é uma constatação.

administrativa, até mesmo por uma infeliz tradição do Judiciário em prestigiar, sem o devido questionamento e minucioso exame, a validade dos atos e decisões administrativas, em sede de tributação.

Mazelas como essas, de extrema gravidade, agridem construções doutrinárias sólidas e o Direito positivo, chegando até mesmo à negativa do *princípio da verdade material*, enquanto um dos principais pilares de sustentação do processo administrativo tributário, o que jamais pode ser tolerado, até porque se aglutinam, nesses despropósitos, *efeitos que se irradiam por toda a extensão do itinerário que leva*, ao final, o contribuinte a suportar o *pagamento de tributos muitas vezes indevidos*, pelo menos em seu *quantum* exigido. Essa advertência é legada por Maria Leonor Leite³²² Vieira *in verbis*:

“Se a decisão administrativa não se ajustar aos fatos materialmente verdadeiros, seu ato estará viciado por essa só circunstância. Assim, pode-se concluir que a Administração está obrigada a comprovar a autenticidade dos fatos e não se pode admitir que a decisão administrativa dependa da vontade do administrador de não indicar as provas do caso: ela deve, sempre, ajustar-se unicamente ao princípio da *verdade material*.”

Essa tática fiscal – que nem poderia existir – assume espectro antiisonômico ainda mais ameaçador quando, além de se ver indevidamente com o ônus da *prova* necessária à desconstituição de lançamentos realizados nessas circunstâncias, e que deveria obrigatoriamente ser produzida pelo Fisco³²³, o contribuinte ainda se depara a partir de então com uma série de dificuldades, já que, se permanecer inerte ou não lograr êxito em comprovar amplamente a insubsistência das exigências fiscais a ele endereçadas, ao final restará condenado a suportá-las, mesmo que flagrantemente indevidas, considerando que a inscrição em dívida ativa agregará contra si ainda, mais tarde, uma presunção de legalidade.

Uma outra contingência que poderá se apresentar, como decorrente desses fatores ou não, é a necessidade do contribuinte de suspender a exigibilidade do crédito tributário por uma das formas previstas em lei³²⁴, dentre essas a impetração de *Mandado de Segurança* com

³²² *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p.63-64.

³²³ A respeito ensina Alberto Xavier, em sua obra *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 146, sob o título “*Dever de prova e ‘in dubio contra fiscum’*”: “Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por falta de prova (*Beweislosigkeit*), esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior, resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever da prova e que são as *presunções legais relativas*.”

³²⁴ “Código Tributário Nacional – Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

esta finalidade e, em novo agravamento de seus danos, presenciar uma exigência desamparada em lei que vem sendo, com habitual assiduidade, levantada pelos juízes, nessas situações (ações mandamentais), ou seja, a realização de depósito judicial do tributo controvertido e seus acréscimos como condição para o deferimento da medida liminar alvejada.

Ora, além de erronia agressiva aos comandos constitucionais que sequer cogitam desse inusitado “pressuposto”, figura este como uma agravante desmedida e inaceitável ao impedir e/ou restringir, muitas vezes, o exercício de direitos líquidos e certos pelos contribuintes já vitimados pelo agir ilegal e equivocado do Fisco, ou, no mínimo, acarreta danos irrecuperáveis no momento em que o impetrante é compelido, para evitar prejuízos ainda maiores, a despendar valores para esse fim, em detrimento de suas necessidades cotidianas, seja em nível de questões pessoais ou dos empreendimentos empresariais que porventura exerça.

Exigência dessa natureza caracteriza verdadeira restrição ao exercício de direitos e garantias constitucionais, e, para piorar, nova ocorrência ilícita gravosa tem surgido naqueles casos em que os depósitos judiciais são realizados *voluntariamente* para lograr a suspensão do crédito tributário, mantido esse atributo inicial (voluntariedade) em todo o trâmite do processo, o que significa disponibilidade de saque pelos depositantes a qualquer tempo ou fase processual, suportando o interessado/contribuinte os efeitos advindos do referido levantamento. Todavia, contrariando a lógica, a *legalidade* e a *igualdade*, o que vem se presenciando, lamentavelmente, é a negativa desse levantamento, quando postulada.

As alterações introduzidas no processo administrativo tributário pela Medida Provisória nº 1.621, em sua trigésima reedição publicada no DOU de 15.12.97 (e demais subseqüentes), dentre outras provocadas no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, e que rege o processo administrativo referente aos tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal, apresenta duas de singular relevância: a) exigência de depósito recursal para que recurso interposto contra decisão de primeira instância tenha seguimento na segunda (Conselhos de Contribuintes) e b) prazo de 180 (cento e oitenta dias) para propositura de ação judicial tendente à desconstituição da decisão de primeira instância.

(...)

IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;”

Nessas duas normatizações³²⁵, novamente uma radiografia da vulnerabilidade da *legalidade tributária*, face aos abusos do esmagador poder fiscal, de tal forma que sua vontade é “legalizada” num passe de mágica, sem importar as conseqüências, nem que se apresentem cada vez mais distantes da *igualdade* entre as partes envolvidas na relação jurídico-tributária.

Mais uma vez essas obscuras teias, ao impedirem a apreciação das inconformidades levantadas nos Conselhos de Contribuintes, único órgão colegiado na esfera administrativa que tem demonstrado estatística e comprovadamente a necessária imparcialidade no julgamento das exigências tributárias, muitas vezes tolhendo seus excessos, representam um golpe nos já debilitados e mínimos direitos e garantias até então assegurados aos contribuintes. Um diagnóstico sereno e confirmativo dessa situação é feito por Ricardo Mariz de Oliveira³²⁶:

“Essas alterações foram propostas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional através do Parecer PGFN/CAT nº 2.078/97, datado de 11.12.1997 e publicado no DOU de 12.12.1997, portanto três dias antes da publicação da medida provisória. O que bem evidencia o mal uso do instrumento da medida provisória, no caso preparada em gabinetes privilegiados e para atender reivindicação de parte interessada, sem qualquer consulta a outras assessorias ou a outros setores da sociedade, e contando com a inércia do Poder Legislativo, que permite ser usurpada sua função constitucional privativa, já que depois de trinta e um meses ainda não se pronunciou sobre os demais dispositivos da Medida Provisória nº 1.621.

(...)

Ora, a realidade demonstra às escâncaras que a maioria dos autos de infração é mantida nas decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da SRF, e somente vem a ser cancelada total ou parcialmente, na apreciação dos recursos pelos Conselhos de Contribuintes, exatamente contra as decisões dos julgadores de primeira instância, decisões estas que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional considera serem suficientes garantias para os contribuintes.

Por outro lado, o excesso de processos não é da responsabilidade dos contribuintes, que não lhes dão início, mas, sim, decorre da multidão de autos de infração lavrados pela fiscalização da SRF, tantas vezes anulados nos Conselhos de Contribuintes.”

³²⁵ Que serviram de suporte e deflagram ainda idênticas normas no âmbito dos processos perante o INSS e o Conselho de Recurso da Previdência Social, através de alterações nos artigos 45 da Lei nº 8.212/91 e 126 da Lei nº 8.213/91, com as modificações introduzidas pela Lei 9.528/97.

³²⁶ Processo Administrativo Fiscal Federal – Alterações Introduzidas pela Medida Provisória nº 1.621-30 e 31. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo administrativo fiscal*. 3º v., São Paulo: Dialética, 1998, p. 205-206.

Além de todas essas circunstâncias candentes de injuridicidade do famigerado depósito recursal, não logra esconder o artigo 32 da Medida Provisória nº 1.621 que o institui sua velada quebra ao princípio constitucional da *isonomia* no aspecto em que até mesmo a *efetividade* das garantias da ampla defesa, contraditório e devido processo legal, resta restrita somente àqueles com condições econômico-financeira de efetuarem aludido depósito, enquanto os demais contribuintes são linearmente aliados dessas garantias. Daí, por esse ângulo, também sua inconstitucionalidade.

Porém longe de se esgotarem, as restrições ao exercício de garantias e direitos constitucionais não param nessas artimanhas. A limitação das possibilidades processuais de discussão do crédito tributário na esfera judicial também vai de encontro às garantias constitucionais. Na atualidade, uma questão largamente discutida é quanto ao cabimento ou não da denominada “exceção de pré-executividade” como meio de defesa ao dispor do contribuinte em sede de execução fiscal. A matéria é polêmica, mas não se pode negar, a despeito inicial da resistência do Poder Judiciário em acolher citada possibilidade processual³²⁷, sua pertinência na hipótese indicada, ainda mais quando se passa a admitir e potencializar o princípio do contraditório no processo de execução, inclusive através do oferecimento de defesa sem a tradicional garantia do juízo, como na situação antes invocada.

Não se deixa de antever, nessa modernização e flexibilidade do processo executivo uma simetria com os direitos e garantias constitucionais primando pelo livre acesso ao Judiciário, fundamentalmente daqueles que, ao sofrerem autuações fiscais notoriamente arbitrárias, poderiam deparar-se, curiosamente, pela ausência de condições de ofertar a garantia pela constrição judicial prevista, inclusive impossibilitados de desconstituir lançamentos porventura ilegais.

Nem mesmo a existência das disposições específicas contidas na Lei nº 6.830/80 se mostra suficientemente apta para impedir que a combinação dos artigos 586, 618, 652, 736 e

³²⁷ Nesse sentido, já se decidiu: “ ‘O procedimento peculiar à execução fiscal, previsto pela Lei 6.830/80, repele a admissibilidade da exceção de pré-executividade’(TRF, 4ª Região, 1ª Turma, AgIn 96.04.47689/RS, rel. Juiz Gilson Dipp, j. 12-12-1996, DJU, 16 abr. 1997, p. 24662). Em outros acórdãos relatados por esse eminente magistrado, recentemente elevado ao cargo de Ministro do STJ, também se firmou o entendimento de que ‘Em matéria de execução fiscal, a nulidade do título executivo só pode ser alegada nos embargos, depois de garantido o juízo’(AgIn 96.04.47988/RS, DJU, 26 fev. 1997, p. 9863) ou ‘Fundada a exceção na constituição tida como irregular do crédito tributário, a matéria deve ser discutida na sede dos embargos, depois de garantido o juízo’(AgIn 96.04.48597/RS, DJU, 24 dez. 1996, p. 99383)’. ÁLVARES, Manoel. A Garantia da Execução e o Devido Processo Legal. Exceção de Pré-executividade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Problemas de processo judicial tributário*. 2º v., p. 191-192.

737 do Código de Processo Civil, na esteira da construção jurisprudencial predominante dos tribunais, autorize ao executado opor “exceção de pré-executividade” também em sede de execução fiscal, fulminando-a *ab initio* quando facilmente verificável a inexistência dos pressupostos de validade dessa exigidos, sem necessária dilação probatória como, por exemplo, diante de nulidade da CDA – Certidão de Dívida Ativa quando desatender requisitos formais afetos.

De qualquer modo, a plausibilidade de manejo da denominada “exceção de pré-executividade”, superadas algumas indefinições e resistências iniciais, hoje é admitida em todos os pretórios do País. Porém, em se tratando de execução fiscal, as dificuldades de admissibilidade se ampliam não apenas diante da inconstitucional previsão contida no artigo 38 da Lei de Execuções Fiscais como também em virtude da reduzida ou nenhuma familiaridade com referido instituto, nem sua usual propositura por parte dos contribuintes, o que de qualquer maneira nem de longe leva à conclusão, para os mais desatentos, de que seria impróprio para os fins a que se destina no âmbito das lides dessa natureza.

Na realidade, de acordo com a doutrina e a legislação procedimental de regência, é viável e admissível sua sustentação. Tanto é assim que o Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região foi um dos pioneiros a se posicionar em tal sentido, como refletem as duas decisões por amostragem ora colacionadas³²⁸:

“Processo civil. Execução fiscal. Exceção de pré-executividade do título. Consiste na faculdade, atribuída ao executado, de submeter ao conhecimento do juiz da execução, independentemente de penhora ou de embargos, determinadas matérias próprias da ação de embargos do devedor. Admite-se tal exceção, limitada porém sua abrangência temática, que somente poderá dizer respeito à matéria suscetível de conhecimento de ofício ou à nulidade do título, que seja evidente e flagrante, isto é, nulidade cujo reconhecimento independa de contraditório ou dilação probatória” (TRF, 4ª Região, 2ª Turma, AgIn 96.04.47992, rel. Juiz Teori Albino Zavascki, j. 7-11-1996, DJU, 27 nov. 1996, p. 91446).

“A exceção de pré-executividade só deve ser admitida se a matéria alegada é apreciável pelo juiz e os vícios capazes de elidir a presunção de liquidez e certeza da CDA forem demonstráveis de pronto, sob pena de fraudar o processo executório que prevê os embargos como único meio de defesa do executado” (TRF, 4ª Região, 1ª Turma, AgIn 96.04.54328/RS, rel. Juiz Vladimir Passos de Freitas, j. 182-1997, DJU, 19 mar. 1997, p. 16048).

³²⁸ Idem, p. 192.

Atualmente essa discussão permanece indefinida e acirrada em nossos tribunais, com ligeira tendência para sua recusa em termos de medida defensiva, ao dispor dos executados, no que diz respeito à execução fiscal.

Por outro lado, uma das últimas cruzadas contra os contribuintes, quando nem mesmo se recuperaram dos efeitos perversos advindos da tentativa de vedar ou restringir o exercício da ampla defesa na esfera administrativa, fundamentalmente através da exigência do depósito recursal como pressuposto de admissibilidade ao recebimento e conhecimento de recurso interposto contra decisão de primeira instância, é inacreditável.

Trata-se, nessa mesma senda devastadora, de extinguir os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda³²⁹, órgãos esses colegiados existentes desde 1931 e ora com assento legal no artigo 33, § 2º, do Decreto nº 70.235, e que ainda ostentam uma independência mínima diante dos abusos fiscais cada vez mais presentes e ousados. Realmente, se essa pretensão que vem sendo trabalhada nos bastidores se confirmar, então pouco ou quase nada remanecerá de pé, em defesa dos direitos e garantias dos já desolados contribuintes.

Representará, como de rotina, mais uma instigação ao conflito, exatamente quando as *desigualdades* voltam a se ampliar além dos limites do razoável, dessa feita com a Administração Fazendária fincando normas adversas aos contribuintes e denegando a esses garantias constitucionais universais³³⁰, de forma reprovável e unilateral, voltada à redução desses à mera condição servil, enquanto se qualifica e potencializa os tentáculos de seus poderes, hoje coloridos sob um manto ditatorial.

A extinção dos Conselhos de Contribuintes aglutina retrocesso e ferimento da *isonomia* mínima ínsita à apreciação e à própria subsistência da defesa administrativa enquanto garantia constitucional, quando as estatísticas demonstram, à saciedade, a situação

³²⁹ Inobstante sua potencial inconstitucionalidade ao atentar, dentre outras garantias constitucionais, ao duplo grau de jurisdição essencial e parte integrante do processo administrativo, a verdade é que tramita no Congresso Nacional o projeto de Lei nº 4.530 de 1998, de autoria do deputado federal Luiz Carlos Hauy, tendo como objeto a extinção dos Conselhos de Contribuintes.

³³⁰ "...todas essas modificações têm um ponto em comum, que é o de reduzir o direito à ampla defesa administrativa e criar obstáculos à própria defesa judicial.

(...)

Acentua-se a gravidade da instância única quando a autoridade julgadora é subordinada hierarquicamente à maior autoridade fiscal que, por sua vez, chefia os agentes de lançamento, e tanto estes quanto aquela ficam jungidos a obedecer as ordens de natureza normativa expedidas no âmbito dessa estrutura fiscal. Isto apenas vem corroborar que uma das partes tem o poder de exigir o tributo e, ao mesmo tempo, de julgar a licitude de sua própria exigência, eliminando efetivamente o contraditório e, por conseqüência, a ampla

de marasmo e parcialidade assumida e levada a efeito historicamente pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal. Isso, na maioria das vezes, torna até dispensável esta primeira instância, assim como inócua formalidade a existência de uma possibilidade recursal, quando esta não vai além da mera ratificação dos lançamentos questionados. Essas constatações são fruto de conclusões e dados que falam por si, *in verbis*³³¹:

“A realidade bem corrobora as afirmações acima, pois são raríssimos os casos em que as Delegacias de Julgamento da Receita Federal acolhem as impugnações dos contribuintes, via de regra limitando-se a confirmar os lançamentos. Ao contrário, é comuníssimo o contribuinte, que realmente tenha o direito alegado em sua defesa, ver esse direito assegurado apenas na segunda instância, coberta pelos Conselhos de Contribuintes.

A estatística do 1º Conselho de Contribuintes relativa a 1997 bem o demonstra. Com efeito, por essa estatística verifica-se o seguinte:

- num total de 9.353 julgamentos ocorridos em 1997, apenas 648 eram recursos de ofício, contra um total de 8.705 recursos de contribuintes (93,07% dos casos); isto significa que em apenas 648 vezes (6,93% dos casos) as Delegacias de Julgamento da Receita Federal acolheram defesas dos contribuintes, obrigando-os, portanto, na quase totalidade dos casos, a recorrer para receberem a justa aplicação da lei;
- dos 8.705 recursos apresentados pelos contribuintes, quase metade (4.034) foi provida; isto demonstra o grau de parcialidade das Delegacias de Julgamento da Receita Federal, ou o grau do seu despreparo para aplicar a lei, quer quanto à sua interpretação, quer quanto à subsunção dos fatos às normas legais; por outro lado, a estatística revela que a segunda instância *sustem* os lançamentos tributários corretamente efetuados (4.671 julgamentos a favor do fisco, representando pouco mais da metade dos casos);
- dos 4.034 julgamentos em segunda instância, que foram favoráveis aos contribuintes, mais da metade (2.127) foi relativa à matéria pacífica na jurisprudência até dos tribunais; isto revela que as Delegacias de Julgamento da Receita Federal persistem em convalidar exigências fiscais que não têm a mínima possibilidade de serem mantidas.”

Nesse segmento das relações jurídico-tributárias, a *isonomia*, diante de tantas restrições e limitações até mesmo à defesa dos contribuintes, resta frontalmente atingida, sem que a produção legislativa infraconstitucional ou normativa a resgate, mas, sim, para incredulidade de todos, ao contrário, a esfacela de vez. Os danos materiais e morais aos contribuintes, e, por outro lado, à ordem jurídica, resultam como conseqüências visíveis.

defesa.” OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Restrições ao Direito de Defesa no Processo Administrativo Federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Problemas de processo judicial tributário*. 2º v., p. 203 e 208.

³³¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Op. cit., p. 209.

4.3.4 Raízes de uma trajetória desigual e seus efeitos

A simples confiança na lei, por parte dos contribuintes, já não é mais o bastante para estancar essa trajetória que semeia desigualdades cada vez mais expressivas entre as partes envolvidas nas relações jurídico-tributárias. A lei nesse circuito gradativamente tem abandonado suas características essenciais da abstração e da generalidade, a tal espectro que a independência dos poderes constituídos, dada a demasiada supremacia do Poder Executivo, resta ameaçada e põe em risco a credibilidade da população nas próprias instituições.

A unilateralidade e a manipulação da produção legislativa, agregadas à veiculação de normas veladamente antiisonômicas, a pretexto do exercício de uma legalidade aparentemente autorizada, com a conivência e omissão do Poder Legislativo, esgrimidas além do razoável para adentrar no espaço da imprudência, não recomendam essa conduta fiscalista hoje imperante.

Não é difícil perceber, mesmo por parte dos contribuintes mais desatentos à postura agressiva do Fisco ou ainda daquela minoria disposta ao pagamento de tributos sem senso crítico atilado, uma certa inquietude com relação a essa linha de ação dos entes tributantes quando se valem da lei para instaurar uma ditadura normativa. A gravidade se acentua ainda mais quando se veicula na *lei* conteúdo que a Carta Magna expressa ou implicitamente impede, ou, como se detecta com preocupante insistência, quando se faz daquela mero rótulo para ali, em realidade, canalizar verdadeiro *ato administrativo*, de feição individualista, arbitrária e com finalidade concreta em favor tão-somente do Fisco e seus discutíveis interesses.

As disparidades se acirram quando a Administração Pública se sente soberana na produção normativa, sempre indiferente às diretrizes a que se submete perante o ordenamento jurídico vigente, além dos princípios fundantes que balizam sua fisionomia a partir do artigo 37 da Constituição Federal³³². Nesse ponto, *a legalidade* e *a moralidade* penetram de tal forma no agir administrativo que deles nunca a Administração Fazendária, no desenrolar da atividade fiscal, pode desgarrar ou contornar, quanto mais para buscar, por meios escusos ou

³³² “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:”

transversos, lesar ou prejudicar os contribuintes³³³, no que se inclui em relevo a devida e regular condução de sua produção normativa e seu agir em cumprimento desta.

A permanente atenção aos princípios constitucionais como pressupostos para a validade de quaisquer normas disciplinadoras da ação fiscal é irretorquível e jamais pode ser substituída, como sutilmente faz a Administração Fazendária, pelas disposições do Código Tributário Nacional quando naqueles não assentadas ou discrepantes, e até porque este diploma legal herdou alguns traços arbitrários da época em que produzido, dentre esses o preconceito repellido pelo Estado Democrático de Direito de haver superestimado o papel do Fisco, muito menos, é claro, por meras normas infralegais. *A prática fiscal*, para que não venha a funcionar como causadora de danos, depende da condução associada aos vetores a ela impostos e antes declinados, ao lado de seus reiterados descumprimentos.

4.3.5 Danos materiais e morais, além de lucros cessantes

A desigualdade instaurada entre o Fisco e os contribuintes tem produzido danos cada vez mais ostensivos e amplos a estes últimos. Inobstante o princípio constitucional da igualdade se destine a todos, o que significa todos os poderes do Estado, e, sobremaneira, para o próprio ideário de justiça, *sua materialização há de ser construída na igualdade na lei e perante a lei*, caso não queira desfigurar-se antes mesmo de irradiar seus efeitos aos respectivos destinatários.

³³³ A comprovação do asseverado não oferece dificuldades: “Atitude mais lamentável ainda, e reiteradamente perpetrada pelo Estado, é a denominada – segundo os próprios Ministros do Supremo Tribunal Federal – ‘inconstitucionalidade útil’, que consiste na ação legislativa deliberadamente inconstitucional praticada com o objetivo de aumentar o fluxo de caixa do Estado, ante a possibilidade de que poucos contribuintes – ou mesmo ninguém – insurjam-se contra tais atos. Exemplo dessa prática foi dado pelo Ministro Sepúlveda Pertence em voto proferido na ADIn 1.102/DF:

‘Ao defender, País afora, o efeito vinculante das decisões do controle abstrato – as quais, ao meu ver, aliás, o têm – e, também das súmulas de interpretação constante na Constituição, tenho contado um episódio de meus tempos de Procurador-Geral da República: Certa vez, fui consultado por técnicos de determinado setor governamental sobre uma proposta de Dec.-lei. Lembro ter dito: - este Dec.-lei não passa pelo primeiro juiz de plantão: a inconstitucionalidade é bradante. A resposta foi mais ou menos assim: - quem somos nós, Dr. Procurador, para discutir questão de inconstitucionalidade com V. Exa. o que está ocorrendo com a questão “X” : *há quatro anos, a União não teve sequer uma sentença, de qualquer instância, a seu favor; no entanto – dizia-me o técnico, a arrecadação real está por volta de 85% do previsto, porque a grande maioria não vai a juízo*”. (Grifos do autor). FARIA, Luis Carlos Silva. *Da substituição tributária do ICMS: ilegal imposição compulsória*. Curitiba: Juruá, 2000, p. 235.

No âmbito da atividade fiscal, não é diferente³³⁴, a despeito das contradições que a *legalidade tributária* tem apresentado ultimamente ao contemplar diversas normas antiisonômicas seguidas de práticas além dos limites toleráveis e, realizadas nessas condicionantes, desde o limiar viciadas, porém levando danos diversos aos contribuintes, à mercê desse estado de incongruências.

Uma dessas desigualdades contidas na legislação tributária que vem gerando imensos danos patrimoniais aos contribuintes reside nos *juros* (moratórios e compensatórios) advindos das relações jurídicas entre entidade tributante e contribuintes. Enquanto a entidade tributante se apóia em legislação leonina e exige juros desde o vencimento das obrigações dessa natureza (tributárias), ao mesmo tempo em que edita leis inconstitucionais, exigindo tributos ou majorando-os, ao se ver compelida à devolução dos valores indevidamente logrados, seja mediante *compensação* ou *repetição de indébito*, se ampara em disposições legais diversas³³⁵ e de teor antagônico, que, por sua vez, causam sérias lesões aos contribuintes, o que não é crível³³⁶.

O tratamento legal diferenciado, sem sustentação válida ou razoável, fere inclusive o direito de propriedade sufragado constitucionalmente, ao ser atingido por ardil indireto, que gera benefício exclusivo ao Estado em detrimento concreto do contribuinte que necessita reaver os valores por imposição tributária ilegal desembolsados, e que, por uma desigualdade na legislação construída por uma das partes (entidade fiscal), *não tem como recompor e recuperar na íntegra seu patrimônio desfalcado*, cuja diferença entre o que arrecadou e o que

³³⁴ “Assim, na relação jurídico-tributária entre sujeitos ativo e passivo, perpassada pelo conteúdo normativo da isonomia, não se vislumbra qualquer fator racional ou conexão lógica que possa estabelecer tratamento diferenciado, beneficiando um, em detrimento do outro”. MATTOS, Aroldo Gomes de. Os Juros na Repetição do Indébito de Tributos Federais na Via Judicial. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Problemas de processo judicial tributário*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 61.

³³⁵ O artigo 167 do Código Tributário Nacional dispõe:

“Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.”

Atualmente pendem discussões no seio do Judiciário a respeito da aplicação ou não da Lei 9.250/95 (artigo 39, § 4º) que previu a incidência da SELIC, desde o pagamento indevido, o que pressupõe incidência de juros moratórios tendo como termo *a quo* aludido marco. O STJ, entretanto, se posicionou recentemente pela não aplicação desta sobrevivida disciplinação legal, nem pela incidência de juros moratórios (STJ, 1ª T., REsp 151.478/SP, rel. Min. José Delgado, DJU 27.04.98, p. 94).

³³⁶ “Repele a Constituição Federal, portanto, qualquer privilégio ou discriminação injustificada. Por exemplo: os juros, moratórios e compensatórios, hão de fluir, na mão e contra-mão, com a mesma intensidade, devendo os incidentes sobre débitos e créditos de ambas as partes sofrer idêntico tratamento, tanto no aspecto quantitativo como no temporal”. MATTOS, Aroldo Gomes de. Os Juros na Repetição do Indébito de Tributos Federais na Via Judicial. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Problemas de processo judicial tributário*, p. 61.

resta abarcado pelo Fisco se traduz em apropriação desamparada legalmente por parte deste, ou, ainda, no mais puro confisco.

É inadmissível que persista essa diferenciação quando sobreleva na própria Constituição Federal a obrigatória *indenização plena* (artigo 5º, inciso XXIV) nos casos de desapropriação.

Por lógica e analogia, a retirada coercitiva, inconstitucional ou ilegal de valores dos contribuintes, assim que reconhecida pelo Judiciário, demanda o mesmo tratamento jurídico e este, por sua vez, inclui na reparação correspondente, além da natural devolução integral dos valores arrebatados corrigidos monetariamente, acrescidos de juros moratórios desde o indevido recolhimento procedido, juros compensatórios e, conforme o caso, lucros cessantes. Nesse sentido *in verbis*³³⁷:

“Destarte, se têm os proprietários de imóveis irrefragável direito a juros (compensatórios e moratórios) nos casos de desapropriação definitiva e com causa jurídica, por mera construção jurisprudencial, segue-se que os proprietários de dinheiro, no caso de desapropriação provisória e sem causa jurídica, como os de cobrança indevida, hão de ter o mesmíssimo direito.

Ora, seria inadmissível que a Fazenda Pública não fosse responsabilizada por tais juros, uma vez que representam eles, tão-somente, uma justa indenização pela utilização de dinheiro alheio no período em que esteve indevidamente em seu poder, antes e depois do trânsito em julgado da decisão condenatória, devendo, conseqüentemente, responder pelos danos causados a terceiros, conforme estipula o art. 37, § 6º, da Constituição da República.”

Não vingam quaisquer reticências porventura destinadas a sustentar a não aplicação do princípio da isonomia no exemplo em exame, com base na ilação deste produzir efeitos apenas entre os contribuintes, quando essa premissa é equivocada. Na realidade, a partir do advento da Magna Carta, preceitos legais como os ora questionados (artigo 167, § único, do Código Tributário Nacional, por exemplo) não mais subsistem quando nesta se varreu todo e qualquer privilégio contrário à *igualdade* e esta, por sua vez, diz respeito, no prisma ora em comento, ao princípio da *equivalência* vertido no artigo 150, inciso II, do Texto Maior³³⁸.

³³⁷ Conforme Aroldo Gomes de Mattos. Os Juros na Repetição do Indébito de Tributos Federais na Via Judicial. Op. cit., p. 62-63.

³³⁸ “Assim, pelo princípio da equivalência tributária, Fazenda Pública e contribuintes hão de estar no mesmo pé de igualdade, sendo intoleráveis quaisquer privilégios outorgados no passado, ao primeiro em relação ao segundo.

(...)

Não é demais referir que o próprio Supremo Tribunal Federal, consoante apontam precedentes nesse sentido, há anos seguia a orientação isonômica da incidência de juros moratórios na repetição de indébito, baseada justamente no referido princípio e tendo como norma superveniente aquela contida no próprio artigo 161, § 1º, do Código Tributário Nacional. Entretanto abandonou – sem fundamentos palpáveis para tanto – aludido posicionamento, residindo nessa circunstância mais um fator importante para que retome seu entendimento originário, agora sob os ditames da Carta Magna. Como sinaliza Aroldo Gomes de Mattos: “Tal retorno, aliás, seria bem-vindo e pensamos que este seja o momento apropriado, quando vicejam, em todos os setores das instituições brasileiras, os anseios democráticos, varrendo de vez o entulho autoritário e as imposições facistas da época da ditadura.”³³⁹

Diante do exemplo apontado – enquanto outros tantos poderiam ser catalogados – importa é destacar a responsabilidade do Estado por todos os danos, sob qualquer modalidade ou natureza que venha, por seus atos (aí incluídos os legislativos inconstitucionais ou ilegais), provocar naqueles que sofrem seus efeitos, em particular os contribuintes. Essa possibilidade, vazada a partir do artigo 37, § 6º, da Carta Magna³⁴⁰ e amparada ainda na legislação infraconstitucional, é mais do que sustentável, como bem lançada na lição de Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes de Souza Garcia³⁴¹:

“De tempos a esta parte, a crescente voracidade arrecadatória do Estado – nem sempre provocada pela necessidade de recursos para a prestação de serviços públicos, e sim pela resistência do governo em cortar desperdícios, enxugar a máquina administrativa e concentrar a atuação estatal nas atividades que lhe são peculiares – tem levado a um intenso incremento da legislação tributária, no mais das vezes com total desrespeito aos ditames constitucionais.

(...)

Ora, nessa conjuntura recessiva, criada pelo próprio Estado, compelindo as empresas a pedir empréstimos junto às instituições financeiras, inclusive as governamentais, mediante juros escorchantes, não se pode admitir que a Fazenda Pública, ao se apropriar, *manus militari*, de dinheiro alheio, por longos anos, se recuse a pagar um real sequer de juros compensatórios. Isso seria, além de inconstitucional, uma evidente imoralidade”. MATTOS, Aroldo Gomes de. *Idem*, op. cit., p. 66 e 67.

³³⁹ *Idem*. Op. cit., p. 70.

³⁴⁰ “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...)

§ 6º As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa.”

³⁴¹ O Direito à Reparação do Dano Produzido pelo Ato Legislativo Inconstitucional. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Problemas de processo judicial tributário*, p. 135 ss.

Finalmente, importa salientar que, embora o art. 37 § 6º da CF confira ao contribuinte direito de pleitear o *pleno ressarcimento dos danos causados pelo ato legislativo inválido*, – inclusive perda de liquidez, juros de mora, lucros cessantes, – delineando espectro *mais largo* que o mero pedido de recuperação do que foi pago, em valores atuais, nada impede que o contribuinte deduza *apenas esse pleito*.”

Um exame sistemático da *legislação tributária* evidencia, sob diversos ângulos, a *extraordinária vantagem que logra a entidade tributante quando edita lei inconstitucional instituindo ou majorando tributos*, mesmo antecipadamente ciente dessa realidade, de vez que a morosidade do Judiciário até final decisão suspendendo ou impedindo aludida exigência³⁴², aliada às restrições à tutela antecipada ou deferimento de medida liminar contra a Administração Pública, além da parcela expressiva dos contribuintes sem acesso ao Judiciário, servem como fatores que permitem o ingresso de considerável volume de recursos aos cofres públicos, que jamais serão restituídos aos contribuintes, pelo menos não de forma integral, já que até mesmo exitosa repetição de indébito, quando deferida anos depois, não trará de volta a reparação plena dos danos suportados pelos contribuintes, ao permitir, por força de disposição legal desse teor (artigo 167, § único, do CTN), a incidência de juros moratórios tão-somente após o trânsito em julgado da referida decisão³⁴³.

Os danos suportados pelo contribuinte diante da *desigualdade* reinante nas relações jurídico-tributárias não se limitam apenas àqueles advindos de atos inconstitucionais ou

³⁴² Essa postura também é adotada quando da restituição dos valores arreatados de forma ilícita: “Mas lamentavelmente, o Estado, abusando de sua legítima prerrogativa, com muita freqüência opõe-se à pretensão do contribuinte ao ressarcimento de tributos já declarados indevidos em definitivo, pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça, cada qual em seu âmbito de atuação. Dificulta que o contribuinte compense o indevidamente pago, seja pelo puro e simples não-reconhecimento da compensação, seja pela imposição dos mais diversos obstáculos; ou, quando impossível a compensação, recusa-se a restituir aquilo que deve e remete o contribuinte a um moroso processo judicial, no qual interpõe, no processo de conhecimento, recursos de índole meramente protelatória e impugna, na execução, sem qualquer fundamento razoável, todo cálculo efetuado pelo contador judicial”. FARIA, Luis Carlos Silva. *Da substituição tributária do ICMS: ilegal imposição compulsória*, p. 235.

³⁴³ De qualquer sorte, é necessário consignar a existência de precedentes sinalizando em sentido contrário, justamente em prestígio à isonomia e ao encontro dos fundamentos antes expostos, conforme reflete o aresto ora colacionado *in verbis*: “1112 – LEVANTAMENTO DE DEPÓSITOS ADMINISTRATIVOS REALIZADOS COMO GARANTIA DE INSTÂNCIA - LEI 4.357/64 – CORREÇÃO MONETÁRIA – JUROS MORATÓRIOS – INCIDÊNCIA – I- Não procedendo a Administração à devolução do valor depositado, no prazo de 60 (sessenta) dias da decisão que reconhece a improcedência da exigência fiscal, resta caracterizada a mora e são devidos correção monetária e juros (art. 7º, §§ 4º e 6º, Lei 4.357/64). II- Não há distinção entre depósitos na esfera administrativa, para garantia de instância, e judicial, no tocante a aplicabilidade de juros de mora e correção monetária, quando da repetição de indébito, por força da decisão com trânsito em julgado. Jurisprudência consolidada. III- Os juros de mora devem incidir à base de 1% (um por cento) ao mês (art. 161, parágrafo único, CTN), a partir do momento em que as quantias deveriam ter sido devolvidas em atenção ao princípio da legalidade e da busca do equilíbrio entre os prerrogativos da Administração e o direito do cidadão. (TRF 3º R. – AC 90.03.046364-6-3ª T. – Rel. Juiz Márcio Moraes – DJU 16.09.1998 – p. 199)”. *Revista de estudos tributários*. Ano II, nº 7, Porto Alegre: Síntese, p. 103, maio/jun. 1999.

ilegais praticados pelas entidades tributantes, mas ocorrem no próprio conteúdo da legislação tributária, na produção normativa exagerada e sem limites, nos gravames patrimoniais praticados contra o contribuinte antes mesmo do crédito tributário sofrer decisão definitiva no seio da esfera administrativa (no *arrolamento de bens e direitos*, por exemplo), nas restrições e delimitações dos meios de defesa assegurados aos contribuintes, nas dificuldades criadas na produção probatória, no uso de ficções e presunções legais exclusivamente pelo Fisco, nos óbices opostos para o acesso ao Judiciário e em tantas outras causas, de modo que a *legalidade tributária* é, sob todas as formas, amesquinhada, enquanto o princípio da *igualdade*, independente de todas as prerrogativas e privilégios assegurados ao ente público, simplesmente minimizado, quando não rotundamente ignorado e desprezado.

Tecidas essas considerações e, diante de cada caso concreto e suas particularidades, poderá sobejar responsabilidade da pessoa jurídica de direito público pelos danos *diretos* ou *reflexos* que, nessas circunstâncias, vier a provocar aos contribuintes, na órbita das correspondentes reparações materiais, morais ou ainda pelos lucros cessantes. Embora ainda terreno não suficientemente explorado, com certeza não tardarão a surgir discussões nessa direção.

4.3.6 Quebra do sigilo bancário

Em que pese a previsão contida no artigo 194 do Código Tributário Nacional³⁴⁴ conferindo amplos poderes à Administração Tributária, aludida norma encerra limites, de vez que editada anteriormente à Constituição Federal de 1998. Exige, além disso, interpretação e aplicação sistemática com as demais disposições do ordenamento jurídico ora vigente.

É esta ordem jurídica constituída que impede ao Fisco exacerbações, arbitrariedades ou prática de quaisquer atos, ainda que sob o argumento de estar exercendo o direito a ele conferido pelo indigitado dispositivo legal que, de alguma forma, cause transtornos, embaraços, danos ou humilhações aos contribuintes atingidos pela atividade fiscal, sob pena

³⁴⁴ “Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.”

de sujeitar-se à responsabilidade administrativa, civil e penal, as duas primeiras com relação ao Estado e todas quanto a seus agentes.

Nessas situações ilustrativas, sobressai o dever da entidade tributante em preservar o sigilo fiscal e comercial dos contribuintes, em toda a sua dimensão, já que qualquer desvio dessa regra importa, invariavelmente, em danos ao sujeito passivo. Essas perdas e danos suscetíveis de freqüente ocorrência, se presentes, implicam o devido dever de indenizar por parte do Estado, seja à luz da responsabilidade objetiva vertida no artigo 37, § 6º, da Constituição Federal, ou, então, de acordo com uma modalidade menos severa, sob os auspícios da responsabilidade civil subjetiva.

A reparação indenizatória focalizada encontra assento ainda no artigo 5º, incisos X e XII, da Constituição Federal, desde o instante em que violados aludidos direitos fundamentais, pois os danos daí decorrentes figuram como mera consequência lógica. Quando à infringência dos aludidos direitos se agregam outras projeções que adentram na agressão a direitos materiais ou morais tutelados, não há dúvidas quanto à ampliação da extensão e dimensionamento dos referidos danos, como ocorre, por exemplo, quando atingida a honra profissional das pessoas físicas ou jurídicas, sua idoneidade ao longo do tempo edificada, ou, ainda, quanto a estas últimas, até mesmo a credibilidade desfrutada junto a clientes que, de resto, se insere em seu próprio *fundo de comércio*.

Nesse plano e tendo presente que o direito ao *sigilo bancário* não é absoluto, e, portanto, cede diante de específicas e limitadas exceções, na forma e nos lineamentos em que autorizadas, toda e qualquer infringência do mesmo e em desacordo com as ressalvas excepcionais permissivas representará sempre uma quebra na *isonomia* que deve imperar entre as partes da relação jurídico-tributária para adentrar na trilha da ilegalidade, trazendo, ainda, outros elementos que lhe retiram valia, dentre esses, o *excesso e o abuso de poder*, ambos vigorosamente repelidos pelo ordenamento jurídico pátrio.

A fim de que se aquilate a linha divisória entre o legal e o ilegal, insta trazer à colação o escólio de Misabel Abreu Machado Derzi³⁴⁵ *in verbis*:

³⁴⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 807-808. (Sem grifos no original).

“Se, de acordo com o *Supremo Tribunal Federal*, o Poder Judiciário, expressamente autorizado pela Lei nº 4.595/64 a requisitar informações às instituições financeiras, está *limitado* e condicionado, em suas decisões, à observância de certos requisitos mínimos, acautelatórios e moderadores, assecuratórios da garantia constitucional do sigilo bancário, expressão do direito à privacidade, os demais Poderes, quer se trate do Legislativo, quer do Ministério Público, em investigação penal ou da Administração Fazendária, no lançamento e na fiscalização dos tributos, não gozam, nem poderiam gozar de livre acesso, incontestável, às informações bancárias. A possibilidade de oposição e resistência do contribuinte – essência e núcleo do direito à privacidade – seria nulificada se não fosse ouvido em juízo, ou se não pudesse opor à pretensão fazendária ou a eventuais abusos em inquérito penal defesa oportuna.

(...)

Em conclusão, podemos dizer que os requisitos já esboçados pelo Supremo Tribunal Federal, imprescindíveis à quebra do sigilo bancário como 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).”

4.4 A Resistência Institucionalizada

Várias causas e fatos mais recentes têm confirmado uma realidade preocupante, contudo não seja nenhuma novidade, principalmente para os contribuintes que têm suportado sucessivas imposições tributárias inconstitucionais. Trata-se da resistência institucionalizada pela Administração Tributária não só em adequar a carga tributária a padrões civilizados e compatíveis com o retorno em serviços públicos à sociedade mas, fundamentalmente, ao evitar e retardar ao máximo o cumprimento das obrigações que lhe são afetas, seja por determinações constitucionais, legais, administrativas, ou, até mesmo, judiciais, e, ainda, quando esgotadas todas as possibilidades de procrastinação, ao criar novos embaraços e óbices esdrúxulos, dentre esses, por exemplo, reduzir o alcance dos direitos, garantias e valores a serem restituídos aos contribuintes.

Essa prática condenável, sob todos os sentidos, que provoca conseqüências de diversos aspectos e abrangências, agrava-se ainda mais em prejuízo dos contribuintes ao surtir repercussões durante anos, e, ainda, nas demais obrigações fiscais e tributárias que se

sucedem pela continuidade nesse extenso lapso temporal, de modo que, ao final de um certo período, os danos por esses suportados tende a atingir dimensão acentuadamente expressiva.

Novamente, nessas distorções, a *legislação tributária*, através de conteúdo desigual e quantidade desmedida e protetiva exclusivamente do Fisco, serve como principal instrumento de injustiça e desigualdade.

4.4.1 Procrastinação dos processos

A procrastinação dos processos judiciais nos quais a pessoa política dotada de competência tributária figura na condição de parte acionada já sofre o primeiro incentivo *legal* na travessia em que, a título de prerrogativa e pretensa defesa do interesse público, se sujeita, por disposição processual expressa³⁴⁶, ao *duplo grau de jurisdição*, mesmo que inexista qualquer interesse em recorrer pela citada parte quando vencida, ou, naturalmente, qualquer iniciativa dessa natureza. Sua própria inércia é suficiente para que os feitos prossigam sobrecarregando os tribunais, independente de razões jurídicas plausíveis para tanto na imensa maioria dos casos.

Uma primorosa avaliação dessa lamentável realidade é feita por Aroldo Gomes de Mattos³⁴⁷, seguida de um libelo que, fielmente, evidencia o caos instaurado a partir da diretriz que prima pela teimosia, indiferente às decisões judiciais e bom senso, ao asseverar:

“Ademais: contar juros apenas após o trânsito em julgado da sentença condenatória, como determina inconstitucionalmente o parágrafo único do art. 167 do CTN, retro-transcrito, que mal interpretou o Texto Maior ou criou norma com ele incompatível, é um estímulo à procrastinação do litígio, ao congestionamento do já atravancado Poder Judiciário, e um achincalhe e acinte ao Direito. Quanto mais prolongada a ação, mais tempo tem a Fazenda Pública para usar e abusar do dinheiro alheio, a custo zero.

³⁴⁶ “Art. 475. Está sujeita ao duplo grau de jurisdição, não produzindo efeito senão depois de confirmada pelo tribunal, a sentença:

(...)

II - proferida contra a União, o Estado e o Município;

III - que julgar improcedente a execução de dívida ativa da Fazenda Pública (art. 585, VI).

Parágrafo único. Nos casos previstos neste artigo, o juiz ordenará a remessa dos autos ao tribunal, haja ou não apelação voluntária da parte vencida; não o fazendo, poderá o presidente do tribunal avocá-los.”

³⁴⁷ Os Juros na Repetição do Indébito de Tributos Federais na Via Judicial. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Problemas de processo judicial tributário*, p. 64-65.

E é isso que, infelizmente, vem ocorrendo. Por exemplo, nos casos já decididos pela Corte Suprema em argüição de inconstitucionalidade, a Fazenda Pública, embora sabendo que não tem qualquer possibilidade de êxito para revolver aquelas decisões, utiliza-se de todos os meios e recursos processuais protelatórios ao seu alcance, visando, com isso, prolongar no tempo o auferimento de insólitas vantagens financeiras.

Trata-se de um prêmio injusto, imoral e aético conferido àquele que agiu contra o direito; a consagração do abuso de poder, da coerção, da insegurança, do mal-estar, da decadência, da desigualdade, da imoralidade e da injustiça, contra todos os valores supremos que os nossos constituintes juraram, 'sob a proteção de Deus', garantir e assegurar aos brasileiros e estrangeiros residentes no país."

Na ocasião em que se torna admissível, salutar e oportuna a responsabilização do Estado por atos inconstitucionais e ilegais reconhecidos judicialmente que levem prejuízo ao cidadão por força de ação normativa danosa daquele, não é demais prosseguir nessa senda para solidificar e pôr em prática também a responsabilidade civil do Estado, no âmbito do comportamento lesivo e de má-fé que adota contra o direito procedimental e às partes adversas, tanto com base no artigo 17 e seus incisos do Código de Processo Civil, como na combinação desses preceitos com os princípios da legalidade e da moralidade, ambos alçados à estatura constitucional, sufragando, por fim, essa possibilidade nas disposições contidas no artigo 37, § 6º, da Constituição Federal vigente, que, sem dúvida, dependendo de cada caso concreto e consistente o nexos causal, autorizam eventual pleito indenizatório de cunho patrimonial, a título de perdas e danos.

4.4.2 Precatórios

O distanciamento entre as partes, a falta de civilidade mínima na relação jurídica tributária, além da prática fiscal abusiva, são capazes de apresentar componentes que se configuram em verdadeira antítese da igualdade.

Seguindo as pegadas das considerações já tecidas, basta confrontar, por exemplo, a constrição e restrição patrimonial dos contribuintes inseridos na previsão contida no artigo 64 da Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997 (instituidora do Arrolamento de Bens e Direitos), com o Fisco, *antecipadamente*, sem sequer talvez ter efetivamente algum direito a exercer sobre o cidadão, deste retirando, violentamente, alguns dos atributos da propriedade de seus bens, de forma prematura e que antecede ao próprio direito do crédito tributário pelo qual se

debate para, no outro extremo, em antagonismo que bem revela subversão de critérios, proceder restituição de valores indevida e inconstitucionalmente arrebatados de contribuintes, *somente anos depois*, e, ainda assim, pela via tormentosa dos *precatórios judiciais*.

A nova Emenda Constitucional nº 30, de 13 de setembro de 2000 (DOU 14.09.2000), que ao alterar a redação do artigo 100 da Constituição Federal e acrescentar o artigo 78 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, referente ao pagamento de *precatórios judiciais*, modificou o *prazo* para satisfação desses, mesmo quando já vencidos e descumpridos pelo Poder Público, sob a égide e consolidação das leis de regência, para *mais dez anos*, mediante parcelamento unilateral imposto, é um acinte à ordem jurídica constituída, aos princípios constitucionais mais sagrados e, em síntese, mais um *calote oficial*, ratificando de vez as considerações *supra*.

São paradoxos como esses, injustificáveis perante o ordenamento jurídico vigente e inexplicáveis aos mais comuns dos mortais, que dilaceram e sepultam, no âmbito das relações fiscais, qualquer *conceito* de igualdade, por mais inconstante e frágil que seja.

Nessas condições, uma análise, e muito mais uma sustentação da *legalidade*, como suficiente para proteger o contribuinte dos perigosos devaneios governamentais na área tributária, é exercício titânico de alucinação. Quando se trata de diagnosticar a *isonomia* entre as partes envolvidas, então se abandonam, de vez, os vestígios de lucidez porventura remanescentes para adentrar na mais pura insanidade.

É fundado nessas premissas que o Estado, no exercício da competência tributária outorgada pela Carta Magna, se vale de todos os expedientes inimagináveis para conduzir uma *prática fiscal* que bem traduz sua concepção, fisionomia e seus objetivos. Nesses, ao permitir tal estado de coisas, o legislador é um dos principais responsáveis, não só pela omissão mas também, fundamentalmente, pela conivência que exercita e serve como elemento detonador dos efeitos que de seus atos se projetam na vida real, como bem retrata Edmar Oliveira Andrade Filho³⁴⁸ *in verbis*:

“No campo tributário esse nefasto aspecto tem encorajado o desprezo à Carta Magna pelas pessoas políticas que detêm competência para inovar na ordem jurídica com a edição leis e atos normativos de natureza tributária, pois isto se constitui em fator de ganho de receita, ainda que de forma imoral.

³⁴⁸ *Controle de constitucionalidade de leis e atos normativos*, p. 67.

Com efeito, ao editar uma lei ou ato normativo sobre matéria tributária que sabe inconstitucional, o legislador parece jogar com a possibilidade de que sempre haverá um ganho se algum contribuinte lesado não contestar a exigência. Se declarada a inconstitucionalidade da lei uma década depois, a Administração poderá ainda contar com os mecanismos de procrastinação da devolução do que indevidamente recebeu, e também poderá contar com benesse de outras leis econômicas que de forma direta ou indireta aviltam o poder econômico da moeda, como aconteceu com alguns planos econômicos que pretenderam, por decreto, acabar com inflação. Parece que há orquestração, um grande esquema, adrede engendrado, somente para se tirar vantagem de incautos contribuintes.”

As conseqüências danosas advindas de uma *legalidade* que é com invulgar continuidade violentada pelas entidades com poder de tributar são de elevada gravidade e, mesmo diante de contribuintes desorganizados e não plenamente conscientes de seus direitos, podem levar a um verdadeiro descontrole, como bem admoesta Edmar Oliveira Andrade Filho: “A profusão de leis tributárias declaradas inconstitucionais na última década, aliada a comportamentos imorais da administração pública, parecem pretender criar um clima favorável a que mais e mais contribuintes se rebelem contra os tributos, podendo chegar ao extremo de uma desobediência civil, que é uma grande ameaça ao Estado Democrático de Direito.”³⁴⁹

4.4.3 Obstáculos extravagantes, inclusive à compensação

Apesar de suas inovações positivas, a Lei nº 8.383/91 que passou a permitir a compensação de tributos e contribuições federais da mesma espécie não logrou simplificar o encontro de créditos com débitos tributários, de forma a tornar mais ágil e próxima a extinção dos últimos mediante a utilização de valores/créditos dessa natureza ostentados por contribuintes que os haviam suportado através de exações inconstitucionais, assim como reduzir o volume de ações propostas por referidos contribuintes tendo como objeto a recuperação dos valores ilicitamente arrecadados aos cofres públicos a título de tributos nos últimos anos, ou ainda decorrentes da incisiva realidade anárquica encontrada na produção normativa estatal nessa área sensível, assim resumida: “A torrencial legislação tributária que é editada e reeditada de forma apressada, sem passar pelo crivo do Legislativo, casuística e

³⁴⁹ Idem, p. 69.

confusa, gera enormes dificuldades para sua correta interpretação jurídica e aplicação ao caso concreto.”³⁵⁰

Em um primeiro momento, entendeu a Secretaria da Receita Federal, em vias estreitas e com reprovação iterativa e pronta do Poder Judiciário, de limitar decantada compensação vertida em *lei*, através de veículo normativo visceralmente impróprio (IN/SRF nº 67/92), apenas entre os tributos que tivessem o mesmo código de arrecadação.

Novamente demonstrou sua incapacidade de assimilar que os contribuintes também têm direitos – na sua reduzida visão *alguns*, é bem verdade – que não admitem desprezo, que algumas *leis* podem materializar *isonomia* e que não pode jamais, como tradicionalmente faz e assim procedeu, “legislar” contra o texto da lei através de nanicas instruções normativas. A resistência ao cumprimento da *legalidade*, quando surpreendentemente em prol do contribuinte, ainda assim não deixou de ser a praxe no seio da atividade fiscal.

Seguindo a vocação de retardar ou simplesmente não cumprir suas obrigações dessa estirpe, mais uma vez a União Federal confirmou a regra, recentemente, através da edição da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001 (DOU 11.01.2001), ao dispor, dentre outras inovações, mediante acréscimo à redação do artigo 170 do Código Tributário Nacional³⁵¹, sobre a proibição da *compensação de tributos antes do trânsito em julgado* da ação judicial que os contesta.

4.4.4 A angústia entre o dever funcional e a perversidade oficial

A desastrosa condução da atividade fiscal pelo Estado, seja em seu espectro normativo, seja no político, ou ainda no econômico-financeiro, é notória e reconhecida até mesmo por aqueles que figuram como partícipes dessa realidade e que, por dever funcional, atuam em prol do poder tributante.

³⁵⁰ FABRETTI, Láudio Camargo. *Prática tributária da micro e pequena empresa*, p. 148.

³⁵¹ Pela referida lei, foi acrescida ao artigo 170 do Código Tributário Nacional a seguinte norma *in verbis*: “Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.”

Nesse sentido, após destacar uma maior consciência e exercício da cidadania mais expressivo após a edição da Carta Magna vigente, entre desapontamento e denúncia, alerta o Procurador da Fazenda Nacional, Sérgio Augusto G. Pereira de Souza³⁵², para esse desatino do Estado, nos seguintes termos:

“A balbúrdia legislativa ocorrida com as inúmeras tentativas de estabilização da economia, muitas vezes em prejuízo a direitos constitucionais dos cidadãos; e, por fim, a uma política tributária equivocada, afastada da necessária reforma do sistema tributário, de cunho muito mais legislativo que constitucional e voltada para soluções imediatistas em face dos problemas de fluxo de caixa da Administração.”

Quando os próprios agentes do Estado não conseguem esconder suas angústias funcionais, a gravidade da situação passa a ser ainda maior, além de dissipar, de vez, quaisquer negativas a respeito da realidade ora apreciada, que, eventualmente, se tente esboçar.

4.4.5 Código de Defesa do Contribuinte

Um dos mais sagrados direitos em todas as sociedades civilizadas e de forma mais saliente naquelas pretensamente democráticas, de origem secular, é, ao lado da *liberdade* e da *igualdade*, o da *ampla defesa*, no Brasil sufragado constitucionalmente. Entretanto, em sede de *prática fiscal*, as entidades políticas dotadas deste poder-dever, além de se sentirem soberanas e adeptas ferrenhas de uma postura inquisitorial, perfilam em posição diametralmente oposta, em graves e decisivos contornos dessa extraordinária faceta da atividade financeira do Estado.

Luiz Fernando Zakarewicz³⁵³, 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, comprova verdadeira negativa da cidadania e desrespeito à Constituição Federal, assim exteriorizada:

³⁵² O Processo Judicial Tributário e o Procurador da Fazenda Nacional. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Problemas de processo judicial tributário*. 2º v., p. 227.

³⁵³ *Consulex* – Revista Jurídica, Brasília, DF, ano I, nº 3, p. 4, mar. 1997.

“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 reclama 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.

Outro problema responsável pela morosidade na solução dos conflitos é a questão dos recursos, que os próprios juízes 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.”

Diante das considerações *retro* se confirma, sem surpresas, a censurável prática empreendida pelo Estado, sobremaneira no âmbito fiscal, não só em violência aos direitos e garantias dos contribuintes, mas até mesmo em ofensa ao princípio da separação dos Poderes, além da abismal teia de diferenças insustentáveis carreadas para o desenrolar das relações jurídico-tributárias, em detrimento exclusivo do cidadão coercitivamente levado a recolher tributos.

No mínimo, duas observações de profundos e extraordinários efeitos, nesse plano, se impõem: a) a tentativa do Estado, por mais inacreditável que possa parecer, em extinguir os Conselhos de Contribuintes, contrariando absolutamente tudo que se espera de um *Estado Democrático de Direito*, a motivar inteira reprovação e b) a necessidade premente e oportuna, a exemplo do pioneirismo mineiro, da edição de um *Código de Defesa do Contribuinte* que venha a garantir maior eficácia às normas constitucionais que protegem hoje os contribuintes, porém sofrendo cotidiana dilapidação a tal ponto de não mais significarem toda a dimensão que se pretendeu conferir-lhes como “Estatuto do Contribuinte”, além de uma interpretação e integração de toda a *legislação* tributária efetivamente consentânea com a Carta Magna.

A primeira dessas questões e seus desdobramentos foi singularmente levantada por Ricardo Mariz de Oliveira quando de sua irresignação contra a exigência de depósito recursal no âmbito da defesa administrativa e seu despropósito, em retrospectiva assim deduzida:

“Paradoxal que isto esteja ocorrendo sob um Governo democrático, quando se tem em mente a história dos Conselhos de Contribuintes.

Foi sob a presidência de Washington Luís que por primeiro se cogitou de criar um conselho administrativo e paritário para solução das pendências fiscais (Decreto nº 5.157, de 1927). Mas foi no Governo Vargas que a criação se efetivou (Decreto nº 20.350, de 1931).

Na origem dos Conselhos de Contribuintes havia a previsão de depósito para os recursos, o que, todavia, se amoldava a um regime ditatorial que se deu ao vergonhoso desplante de cassar decisões do Supremo Tribunal Federal que não consultassem aos interesses do chefe desse Governo (Decreto-lei no 1.564/39).

(...)

Surpreendentemente, agora, quando se espera que soprem os ventos da liberdade, do direito e da democracia, voltamos à retrógrada exigência do ‘Estado Novo’. Somente que a isso voltamos com a agravante de violar a atual Constituição Republicana, a qual deu ‘status’ de garantia constitucional ao processo administrativo e foi promulgada com o apoio do próprio Presidente Fernando Henrique e de outros membros de seu Governo!”³⁵⁴

A segunda e última das questões postas para exame diz respeito à proteção dos contribuintes e vem, neste exato momento, justamente ao encontro e a confirmar sua pertinência nos exatos termos amplamente levantados no decorrer da presente exposição, materializada no Projeto de Lei Complementar nº 646, de autoria do Senador Jorge Bornhausen, ora em tramitação no Senado Federal, que dispõe sobre os direitos e as garantias do contribuinte, denominado *Código de Defesa do Contribuinte*, tal qual já preconizava esta pesquisa há mais de um ano, quando delineada e projetada para desenvolvimento. A sociedade rumou para a confirmação dos mesmos objetivos naquela oportunidade acenados. A concretização, porém, como tudo nessa seara, é ainda uma inexpugnável incerteza que só o tempo poderá dissipar.

Em síntese, importa consignar que é nessa trilha de escuridão, espinhos e percalços inimagináveis que toda a decantada igualdade se esvai como areia ao vento. De qualquer sorte, na perspectiva de dias mais iluminados, parece não haver dúvidas de que as transformações sonhadas passam, antes de tudo, necessariamente, pelo conhecimento de nós mesmos e da realidade que nos circunda, por mais adversa que seja, de tal forma que se lança esse desafio, a título de reflexão, na senda da sempre atualizada lição do tributarista gaúcho Alfredo Augusto Becker³⁵⁵ quando, ao “diagnosticar” acena tributária, fez na época seu mais célebre prelúdio, nos últimos anos mais do que confirmada, ao prescrever *in verbis*:

³⁵⁴ Processo Administrativo Fiscal Federal – Alterações Introduzidas pela Medida Provisória nº 1.621-30 e 31. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo administrativo fiscal*. 3º v., p. 214-215.

³⁵⁵ *Carnaval tributário*. 2. ed., São Paulo: Lejus, 1999, p. 14.

“Nos últimos anos, a quantidade e a variedade de tributos mascarados de ‘empréstimos’ é tão grande que formam um bloco carnavalesco ‘Unidos da Vila Federal’. O Presidente da República e o seu Ministro da Fazenda são os ‘abre-alas’. O ritmo é dado pelo fêmur dos contribuintes, que também forneceram a pele para as cuícas. O Presidente e seus Ministros lançam ao público os confetes de nossos bolsos vazios e as serpentinas de nossas tripas. No Sambódromo conquistaram, por unanimidade, o prêmio: ‘Fraude contra o Contribuinte’.”

CONSIDERAÇÕES FINAIS

01. A prática fiscal, à luz da legalidade a que se sujeita incondicionalmente, encontra matriz de validade no Sistema Tributário Nacional insculpido na Constituição Federal, ali colhendo sua configuração, delineamento e sujeição à concepção de *sistema* em toda a sua extensão. Qualquer deslize desse fundamento nuclear de validade expõe a prática fiscal à ilegalidade ou à inconstitucionalidade, conforme a natureza dos princípios ou normas que vier a violar.
02. Nem mesmo a evolução histórico-política da sociedade e seus reflexos na tributação, ao longo do tempo, foram capazes de afastar a força da coerção estatal totalitária e seus resquícios herdados ainda em sua gênese, destarte a gradual e considerável garantia trazida pelo advento da *legalidade*, como um mecanismo destinado a assegurar um mínimo de equilíbrio entre as partes com interesses divergentes no âmbito da tributação. As desigualdades persistiram sob o pálio da legalidade e a litigiosidade igualmente manteve-se intensa, incentivada pelas saliências de um Estado vocacionado pela fúria fiscal e o freqüente desrespeito aos contribuintes.
03. Como até as garantias constitucionais legadas aos contribuintes, justamente para delimitar a ação estatal fiscal, em especial sob o escaninho das *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, têm sido, sistematicamente, mitigadas ou até mesmo simplesmente contornadas mediante expedientes velados ou implícitos, de forma contundente, global ou então fragmentados, mas, ao final, aptos a atingirem os resultados previamente alvejados pelo Estado em detrimento dos contribuintes, com a insegurança e a desigualdade semeando pânico entre esses, o sentido, eficácia e efetivo alcance das *sobreditas garantias constitucionais* despertam uma avaliação hábil à compreensão mais nítida desse cenário e suas facetas, a partir do Sistema Tributário Nacional, dada a relevância e supremacia

diretiva deste sobre os desdobramentos que defluiu, até a *prática fiscal*, onde se aglutinam de forma mais acentuada e visível seus efeitos.

04. Quando o Estado, na condição de própria parte interessada, tem ao seu dispor a capacidade legiferante, apropriando-se com assustadora freqüência da função legislativa e fazendo do Direito significação de Estado (Direito-Sistema), para produzir normas tributárias de conteúdo antiisonômico e atentatório à ordem jurídica constituída, divorciadas da concepção de *sistema* a que se sujeitam, como se a simples veiculação de seus interesses, através da lei ou de outras espécies normativas inadequadas (notadamente Medidas Provisórias), fosse apta e suficiente ao atendimento da *legalidade* que disciplina a atividade fiscal, não apenas esta resulta maculada, como o Estado Democrático de Direito é, ostensiva ou silenciosamente, agredido enquanto os direitos e garantias constitucionais conferidas aos contribuintes são atropelados, ou, simplesmente, reduzidos a um plano subalterno, com seus destinatários suportando um Estado que, invariavelmente, não hesita, na persecução desenfreada de tributos, enveredar numa transição nem sempre tolhida, da legalidade para a *ilegalidade*.
05. *As Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, contínua e gravemente burladas pelo Fisco, sem muitas vezes ser surpreendido até pelo próprio Judiciário – ou não com a agilidade e dimensão necessária –, estão a reclamar um prestígio mais intenso por parte do aludido Poder, estendendo e examinando suas repercussões como *pressuposto de validade*, em todos os desdobramentos da *prática fiscal*, como forma obstativa a que o abuso e a ilegalidade facilitada pelo império da indiferença sirvam de incentivo ao Estado para prosseguir em sua postura atentatória contra indigitada proteção mínima assegurada aos contribuintes, a despeito da estatura constitucional que ostenta. Essa inserção no Texto Maior não foi por mera formalidade ou adereço, e dessa compreensão depende não apenas sua incolumidade mas, sobretudo, o respeito à Carta Magna e aos contribuintes, em primeiro lugar. A concepção de “Estatuto do Contribuinte” ali moldada é de eficácia plena e de alcance indene a mitigações ou agressões à luz do dia, ou, por via oblíqua, na calada da noite, e do Judiciário como guardião-mor da Constituição Federal e depositário final da credibilidade da sociedade, não se toleram omissões dessa magnitude.
06. A *legalidade tributária* exige sempre visão e aplicação inexorável a partir e com base no Texto Constitucional e sua supremacia, cujo *status* dessa expressão impede desprezo e

ainda condiciona o legislador ordinário – e com muito mais razão as autoridades administrativas – à mais cega obediência a esse pressuposto em suas produções normativas, em respeito à natureza da *legalidade* e sua posição no ordenamento jurídico vigente. Impõe, ainda, que toda produção normativa vele e observe o perfil e o conteúdo do Sistema Tributário Nacional, o que exclui, evidentemente, qualquer tentativa de contorná-lo, mesmo que de forma implícita ou indireta. A *prática fiscal* disciplinada à exaustão por essas condicionantes em todo o seu *iter*, sob pena de ferir citada *legalidade*, jamais pode, validamente, dessas se afastar, muito menos sutilmente “construir” meios ou fórmulas engenhosas para fugir das indicadas balizas.

07. A *prática fiscal* exige exame a partir da *legalidade tributária* e esta, por sua vez, apresentando vícios que a maculam desde a gênese da produção normativa que aquela implanta a sustentação de ambas, sob o prisma da validade ou invalidade, remete à raiz do fenômeno impositivo e seu regramento normativo. Dessa forma, há que se atentar para *lograr surpreender as distorções e abusos detectados na atividade fiscal*, além de suas causas, *se a produção normativa, nesse âmbito, vem ou não ocorrendo sob os inflexíveis ditames constitucionais* (com fidelidade aos limites formais e materiais) e, ainda, se a integração, interpretação e, principalmente, a aplicação desses atos normativos têm guardado, na dinâmica da prática fiscal e seu desdobramento derradeiro na esfera judicial, absoluta simetria e compatibilidade consentânea com a Constituição Federal. A investigação realizada revela, porém, que, descuidando dessas premissas nucleares, a prática fiscal tem se postado, cotidianamente, à margem e em situação diametralmente oposta a esse plexo de concepções, e, nessa postura contraditória, se afastado de forma abismal, embora nem sempre perceptível ou tolhida, da legalidade.

08. Os *princípios da razoabilidade e da proporcionalidade* exercem papel determinante aos legisladores e aos operadores do Direito na verificação *da validade ou não* da prática fiscal, e da *legalidade* que se apresenta como apta à sua sustentação. O mínimo e mais sutil deslize das premissas constitucionais que disciplinam o exercício da competência impositiva estatal, notadamente aquelas expressas sob o manto do *sistema constitucional tributário* e sua feição à luz da Carta Magna em sua concepção ampla e global, importa em inconstitucionalidade por malferimento aos mencionados princípios.

09. Dentre as espécies normativas renegadas pela Ciência do Direito como hábil a veicular e a tratar de matéria tributária, nenhuma tem despertado tanta resistência como as Medidas Provisórias, a despeito do Poder Judiciário se posicionar pela sua aceitação nessa seara, inobstante a velada impropriedade para tanto. As conseqüências nefastas dessa perigosa permissividade são, a exemplo dos danos que vêm provocando aos contribuintes, relevantes e concretas, não só na esfera patrimonial desses como no que tange à legalidade tributária e à própria ordem jurídica constituída, seriamente arranhadas.
10. A vedação à tributação confiscatória tem sido, paulatinamente, aviltada, quando não, rotundamente, contornada pela entidade fiscal. Nessas ocorrências, a *legalidade tributária* é direta e imediatamente atingida, ao extrapolar a dimensão da competência tributária constitucionalmente assegurada às pessoas políticas que a detêm. Ao legislador ordinário, cumpre zelar pela incolumidade do *princípio da vedação à utilização de tributo com efeito de confisco*, e ao Poder Judiciário compete dar concreção e efetividade ao indigitado princípio nos casos a ele submetidos.
11. As sanções tributárias não podem, sem inevitavelmente incorrer em ferimento à *legalidade* de que impescindem, veicular abusos, excessos e outras arbitrariedades. Apesar dessa realidade, tem sido constante a prática fiscal utilizando-as como instrumentos de coação e intimidação contra os contribuintes, sem a devida e correspondente apreciação e rejeição por parte do Poder Judiciário, principalmente através das denominadas *sanções políticas*, em grave lesão aos direitos e garantias daqueles que, quase impotentes, têm suportado danos de envergadura advindos dessa distorção nas relações jurídico-tributárias. No que tange às sanções penais, deflagradas sem adequados e razoáveis parâmetros, a necessidade de *limites* é ainda mais notória.
12. A segurança jurídica assume extraordinária importância no âmbito do Direito Tributário e, em particular, no que se refere à prática fiscal adotada pelo Estado. Sem *segurança jurídica*, abre-se o caminho para a desordem e desagregação social, e, em um passo, à desobediência e anarquia civil, já que inertes ou incapazes de manter a normalidade se mostram as instituições públicas, em especial aquelas responsáveis pela prestação jurisdicional, de quem, em última instância, se espera credibilidade intocável e em quem se deposita a mais sedimentada confiança.

13. A insegurança e a instabilidade no seio das relações jurídico-tributárias derivam não apenas da extraordinária e desordenada produção legislativa e normativa nessa área sensível do Direito e seu invariável conteúdo antiisonômico ampliando para padrões intoleráveis os privilégios do Fisco, mas pela própria inconstância e complexidade dessas normas inseridas a cada dia na ordem jurídica, levando os contribuintes ao pânico, ou, com raras exceções, a comprovadamente nem sequer saberem, com um mínimo de certeza, como fazer, agir ou proceder no cumprimento de suas obrigações tributárias.
14. Toda e qualquer produção legislativa ou normativa na esfera tributária se subordina incondicionalmente e em todos os seus contornos às diretivas constitucionais, pressuposto este que impede, inclusive, que o Estado se aproprie do Direito como se este detivesse significado de Estado, nem passe a *trapacear* as ‘regras do jogo’ ao instituir, majorar, cobrar, fiscalizar e arrecadar tributos, sob pretexto de estar amparado sob a *legalidade*, quando esta é por aquele manipulada e desfigurada desde a gênese até as mais distantes fases de aplicação em sua *prática fiscal*, culminando nesse trajeto por minar e violar os balizamentos constitucionais a que se sujeita, gerar um clima de insegurança e revolta, além de sérios, injustificáveis e amplos danos à maior parte dos contribuintes.
15. O prólogo da intitulada *Constituição Cidadã* não é mero adereço, revestindo-se de conteúdo normativo que irradia efeitos por todo o texto constitucional. Se o legislador ordinário, como primeiro destinatário dessa matriz nuclear a ignora, enquanto o Poder Executivo, na dinâmica da tributação, desconhece a própria Constituição Federal, é ao Poder Judiciário, enquanto portador da missão institucional de controlar aqueles que, em derradeira instância, cumpre velar e assegurar a incolumidade do Texto Maior, mediante aguçada persecução e percepção dos dissimulados – ou ostensivos – expedientes manuseados pelo Fisco para burlar a *legalidade*, sempre tendo presente essas investidas do Estado contra os direitos e garantias constitucionais dos contribuintes, somadas à crescente e desenfreada fúria arrecadatória, em atropelo àqueles, a tudo e a todos, como iterativamente vêm confirmando incontáveis e freqüentes pronunciamentos judiciais (embora ainda não o bastante) em que flagradas inconstitucionalidades e ilegalidades de toda ordem.
16. As repercussões da insegurança jurídica são tão amplas quanto graves não apenas pelos efeitos ondulares em cadeia que provocam como pela concreta aptidão para dilacerar o

tecido social, aniquilar as instituições jurídico-políticas constituídas e, no campo das relações tributárias, simplesmente levar ao caos, muitas vezes com danos irreversíveis e com projeções ao longo de décadas/gerações. Esse cenário sombrio não interessa a absolutamente ninguém, aí incluído o próprio Estado. Dentre as conseqüências mais desoladoras já presenciadas sob a ótica do contribuinte, se encontram a) sua sujeição à persecução penal com reflexos deletérios amplos e rigorosos advindos, muitas vezes, da própria composição fiscal hoje aplicada, sua complexidade e ilegalidades que contempla; b) os excessos e falta de uma isonomia mínima entre as partes envolvidas na relação jurídico-tributária trazendo para o contribuinte pesado e injustificável ônus patrimonial; c) o descrédito das entidades fiscais quando exasperam e distorcem a carga tributária até mesmo através de imposições tributárias inconstitucionais; d) a incapacidade da imensa maioria dos contribuintes em compreender, acompanhar e cumprir a legislação fiscal, rumando para a incerteza quanto à forma de agir, sem poder contar com uma orientação confiável por parte da Administração Fazendária; e) a recalcitrância e os óbices levantados constantemente pelo Fisco no tocante ao cumprimento de suas obrigações legais quando em prol dos contribuintes; f) além da morosidade como fator ampliador das angústias e das distâncias existentes em todos os sentidos entre os interesses do Fisco e aqueles dos contribuintes.

17. Desde a visão aristotélica, *igualdade* significa tratamento desigual entre desiguais na proporção dessa desigualdade. Sob essa concepção, e da idéia hoje superada de que o Estado era lento e desorganizado, os matizes históricos foram, ao longo do tempo, conferindo a este um rol tão extenso quanto impressionante de prerrogativas que hoje, quando essa faceta do Estado representada pelo Fisco é examinada, se constata não apenas a inexistência na atualidade daqueles fatores determinantes para tal tratamento diferenciado como se verifica na totalidade dessas benesses normativas uma inaceitável e injustificável teia de *privilégios* que vão muito além de qualquer *igualdade* à luz da lei que se possa admitir em prol do Estado para constituir-se em verdadeira *desigualdade além da lei*, com aquele detendo uma supremacia que não se coaduna com o regime constitucional em vigor.
18. A excessiva, excêntrica e antiisonômica produção legislativa e normativa por si só já são mais do que suficientes e principais fatores de desigualdade no âmbito das relações tributárias, mormente nos aspectos em que ampliam diferenças estratosféricas já existentes

entre suas partes, tornando, assim, a prática fiscal realizada com base nesse manto normativo, por decorrência lógica, desigual no equacionamento dos litígios originários dessa relação conflituosa, onde apenas uma das partes tem proteção a seu favor, ou, no mínimo, superioridade qualitativa e quantitativa esmagadora sobre a outra, e, ainda, a possibilidade de ampliar e alterar aludido regramento quando e se bem entender, inclusive se utilizando de presunções e ficções que beiram ao hilário, como, por exemplo, ‘inventar’ fato imponível onde este comprovadamente não existe.

19. A exteriorização das desigualdades entre Fisco e contribuintes não se limita apenas ao direito substantivo mas também adentra, com extraordinária grandeza, na esfera processual que disciplina as regras e meios de solução dos conflitos entre as partes dessa relação, pela sua própria natureza conturbada e versando, não raras vezes, sobre interesses antagônicos. As imensas desigualdades se fazem notar tanto no processo administrativo tributário como no processo judicial, sob diversas e diferentes óticas, que vão desde a legislação que norteia os dois casos até restrições descabidas, vedações e limitações de acesso ao Judiciário, além da condução da *prática administrativa fiscal*, de forma soberana e unilateral, pela entidade fiscal que tem a seu favor até o próprio poder de decisão sobre *quais provas* defere ou não ao contribuinte.
20. Os danos emergentes da desigualdade nas relações jurídico-tributárias vertem, cotidianamente, na prática fiscal, desde as investidas policiais e gratuitas contra muitos contribuintes, na invasão de suas intimidades e dados sigilosos por puro comodismo e na devassa de suas atividades quando desnecessárias, nos lançamentos tributários exasperados e temerários, na “construção” de uma “verdade formal”, que, na realidade, é pura e exclusiva ficção, e seu subsequente transplante para fases seguintes como se fosse *verdade material*, nas agressões aos direitos e garantias constitucionais conferidas aos contribuintes, nas regras diferenciadas e antiisonômicas quanto à arrecadação de valores e sua restituição ou compensação quando inconstitucionais. A responsabilização do Estado e seus agentes por danos materiais, morais e lucros cessantes que sua atuação vier a permitir, quando desvestida da imprescindível constitucionalidade ou legalidade exigida, torna-se providência cada vez mais premente.
21. As entidades tributantes se valem da tributação inconstitucional e, fundamentalmente, do processo e sua morosidade, de forma comprovada, para dessa realidade extraírem,

deliberada e conscientemente, dividendo em seus exclusivos interesses e detrimento dos contribuintes, sem que a legislação esdrúxula e antiisonômica hoje existente apresente instrumentos inibitórios hábeis e eficazes para impedir tais desajustes.

22. O *Código de Defesa do Contribuinte*, motivado recentemente por força da realidade insuportável que hoje consagram os abusos e desmandos perpetrados na prática fiscal, é no momento objeto do Projeto de Lei Complementar nº 646, ora em tramitação no Congresso Nacional. Antes que outros “Tiradentes” sejam decapitados, urge que pelo caminho da lei se reconstrua a legalidade tributária e se preserve, minimamente, os direitos e garantias dos contribuintes, antes que seja, demasiadamente, tarde para tanto. Afinal, a *liberdade* ainda não foi reduzida à ficção. Nem o Estado Democrático de Direito.

ANEXO

GARANTIAS E PRIVILÉGIOS – ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA³⁵⁶

“Prólogo - Os conceitos

‘Art. 183. A enumeração das garantias atribuídas neste Capítulo ao crédito tributário não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei, em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram.

Parágrafo único. A natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera a natureza deste nem a da obrigação tributária a que corresponda.’

Além das muitas garantias do crédito tributário, outras previstas em lei, não definidas no CTN, no Capítulo VI e no restante do seu corpo, podem ser instituídas pelos legisladores federal, distrital, estaduais e municipais, em prol de seus tributos.

Impende, antes de tudo, distinguir *garantia, preferência e privilégio*, relativamente ao crédito tributário.

Garantia, em acepção ampla, é tudo o que garante o crédito tributário, como por exemplo o dever de informar o Fisco e o dever de documentar as operações tributáveis (todas as chamadas obrigações acessórias são garantias em prol do cumprimento da obrigação principal). O mesmo se pode dizer dos casos de transferência da responsabilidade pelo pagamento de tributos e da substituição tributária, para a frente e para trás. Em acepção

³⁵⁶ Toda essa parte do *Anexo* é resultado da reprodução *ipsis litteris* do extenso e mais completo rol sobre o assunto existente na doutrina, contido na obra clássica de COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 745-749 e p. 771-774, inclusive no tocante às respectivas notas de rodapé, essas sofrendo apenas a necessária adequação da numeração empregada.

estrita, a garantia envolve a segurança do crédito e a responsabilidade das pessoas ao seu pagamento.

Privilégio é étimo que deriva da locução latina *privata lex*. É lei só para um ou uns, com exclusão dos demais, significando vantagem que a lei concede a determinada pessoa, ou classe de pessoas, com exclusão da generalidade. É exceção aos princípios da generalidade e da igualdade de todos perante a lei. Em matéria tributária, é privilégio, v.g., a exclusão dos créditos fiscais dos juízos universais e concentracionários (desnecessidade de habilitação em falência, concordata, concurso de credores, inventário e arrolamento).

Preferência é, de certo modo, modalidade de privilégio. Processualmente, a preferência dá à Fazenda Pública o direito de receber seus créditos antes de outros credores em concurso.

Os conceitos de *garantia*, *privilégio* e *preferência* confundem-se na linguagem do objeto. Por isso mesmo, o CTN trata-os agrupadamente, sem rigor técnico, e, muita vez, aparecem miscigenados. Celso Cordeiro Machado, que nos antecedeu na titularidade da Cadeira na Faculdade de Direito da UFMG, possui, de longe, a melhor obra brasileira sobre a matéria que estamos a palmilhar³⁵⁷. Segundo o seu magistério, assim se distribui o trato da questão no CTN:

‘Garantias:

- Presunção de ser fraudulenta alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução (CTN, art. 185);
- Garantia de instância, oferecida pela massa falida, para discussão, no processo competente, de crédito tributário contestado no processo de falência ou concordata (CTN, art. 188, § 1º);
- Reserva de bens suficientes à extinção total do crédito e seus acréscidos, por ordem do juiz, caso tenha de ser discutido, em processo competente, o crédito tributário contestado no processo de falência ou concordata (CTN, art. 188, § 1º);
- Garantia de instância, oferecida pelo monte ou pelo espólio, para discussão, no processo competente, do crédito tributário contestado no processo de inventário ou arrolamento (CTN, art. 189, parágrafo único);

³⁵⁷ Machado, Celso Cordeiro. *Tratado de Direito Tributário: Garantias, Preferências e Privilégios do Crédito Tributário*, Rio de Janeiro, Forense, 1984, vol. VI.

- Reserva de bens suficientes à extinção total do crédito e seus acréscidos, por ordem do juiz, caso tenha de ser discutido, em processo competente, o crédito tributário contestado no processo de inventário ou arrolamento (CTN, art. 189, parágrafo único, c/c o § 1º do art. 188);

- Prova de quitação de todos os tributos relativos à atividade mercantil do concordatário, ou do falido, que pleiteie a declaração de extinção de suas obrigações, como condição da concessão da concordata ou da declaração da extinção das obrigações do falido (CTN, art. 191);

- Prova de quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, como condição para que o juiz profira sentença de julgamento de partilha ou adjudicação (CTN, art. 192);

- Prova de quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre, a ser feita pelo contratante ou proponente, perante departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, ou suas autarquias, para celebrar contrato ou apresentar proposta em concorrência pública (CTN, art. 193).

Privilégios:

- Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real, ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis (CTN, art. 184);

- Dispensa da submissão a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, inventário ou arrolamento (CTN, art. 187), para a cobrança judicial do crédito tributário.

Preferências:

- Pagamento preferencial ao de qualquer outro crédito, seja qual for a natureza ou o tempo de constituição deste, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho (CTN, art. 186);

- Pagamento preferencial a quaisquer créditos habilitados em inventário ou arrolamento, ou outros encargos do monte, dos créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo do *de cuius* ou de seu espólio, exigíveis no decurso do processo de inventário ou arrolamento (CTN, art. 189);

- Preferência dos créditos da União sobre os dos Estados, Distrito Federal e Territórios, e destes sobre os dos Municípios (CTN, art. 187, I, II e III).'

Outros privilégios e garantias acham-se discriminados, como já dissemos, no próprio CTN e em leis ordinárias materiais e processuais. É a vitória do Estado e da Fazenda (função administrativa) na relação jurídica entre o Estado e o contribuinte, em suposta igualdade obrigacional. O Fisco é gigante em face dos contribuintes.

A relação feita por Celso C. Machado³⁵⁸ é impressionante.

‘Além das garantias, dos privilégios e das preferências que acabam de ser assinalados, uma análise mais ampla do CTN, e da legislação tributária em geral, mostra a presença de numerosas outras garantias, tais como a própria indispensabilidade da efetivação destas (CTN, art. 141); a retenção do tributo na fonte (CTN, art. 45, parágrafo único); a possibilidade de se atribuir à fonte pagadora a condição de responsável (CTN, art. 45, parágrafo único); as equiparações a contribuintes (CTN, arts. 22, I, 27, 51, II e III); a ampla utilização de presunções e ficções legais (Decreto-Lei n° 406/68, art. 1°, §§ 1° e 2°, art. 1°, § 5°); a transferibilidade das garantias e privilégios de uma pessoa jurídica de direito público a outra, que venha a ser encarregada de arrecadar ou fiscalizar tributos (CTN, art. 7°, § 1°); a revogabilidade, a qualquer tempo, e por ato unilateral, da atribuição de arrecadar e fiscalizar tributos (CTN, art. 7°, § 2°); a possibilidade de cometimento, a pessoas de direito privado, da função de arrecadar tributos (CTN, art. 7°, *caput*); a possibilidade de se atribuir a condição de responsáveis a pessoas beneficiárias de imunidade (CTN, art. 194, parágrafo único); a flexibilidade de certas técnicas de fixação de base de cálculo (Decreto-Lei n° 406/68, art. 2°); a amplitude de certas fórmulas definidoras da área de incidência (CTN, art. 43, I e II); o conceito de autonomia do contribuinte (Decreto-Lei n° 406/68, art. 6°, § 2°); a pluralidade de opções para a eleição do fato gerador de certos tributos (CTN, art. 63, IV); a reserva da lei para estabelecer a redução ou a extinção de tributos (CTN, art. 97, I e II); a amplitude do conceito de contribuinte de certos impostos (Decreto-Lei n° 406/68, art. 6°); a exclusão do conceito de majoração do tributo da atualização do valor monetário da base de cálculo (CTN, art. 97, § 2°); a correção monetária dos débitos fiscais; a imposição de penalidades (multas moratórias e de revalidação) pelo descumprimento das obrigações principal e acessórias; a proibição do emprego da equidade para dispensar o pagamento do tributo devido (CTN, art. 108, § 2°); a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito, a outorga de isenção ou a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias (CTN, art. 111); a interpretação da definição legal do fato gerador com abstração da validade jurídica dos atos efetivamente praticados, bem como da natureza do seu objeto e de seus efeitos e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos (CTN, art. 118); a definição ampla da figura do responsável (CTN, art. 121, II); a inoponibilidade à Fazenda Pública das convenções particulares, relativas à responsabilidade (CTN, art. 123); a rejeição do domicílio eleito pelo contribuinte, por critério discricionário da administração (CTN, art. 127, § 2°); a substituição legal tributária, dependente apenas da existência de um vínculo entre a terceira pessoa substituta e o fato gerador da obrigação do contribuinte substituído (CTN, art. 128); a perda do caráter espontâneo da denúncia da infração, após o início do procedimento fiscal (CTN, art. 138, parágrafo único); as restrições às retificações da declaração, por iniciativa do declarante, quando vise a reduzir ou excluir o tributo (CTN, art. 147, § 1°); as numerosas possibilidades de efetivação e de revisão, de ofício, de lançamento (CTN, art. 149, I a IX); o impedimento da homologação automática do autolancamento, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4°); as normas específicas da imputação do pagamento (CTN, art. 163, I a V); a cobrança de juros e penalidades, no caso de improcedência da ação de consignação em pagamento (CTN, art. 164, § 2°); a alterabilidade dos institutos, conceitos e formas de direito privado, em função do interesse da eficácia do crédito (CTN, arts. 109 e 110); a interpretação funcional ou econômica da lei tributária; a possibilidade de suprimento de nulidades da certidão de dívida ativa até a sentença (CTN, art. 203); a presunção de certeza e liquidez do crédito inscrito em dívida ativa, que só pode ser elidida por prova inequívoca (CTN, art. 204, parágrafo único).

³⁵⁸ Ob. cit., p.79.

São institutos, conceitos, formas, critérios, opções doutrinárias e pragmáticas, disseminadas ao longo de todo o CTN, ou do ordenamento jurídico brasileiro, e que resguardam o crédito tributário, garantindo-lhe a eficácia, privilegiando-lhe a cobrança ou lhe assegurando pagamento preferencial.’

O parágrafo único diz fórmula oca, pois o crédito da Fazenda prefere aos demais, dota-se de privilégios e profusamente se garante só por ser tributária a obrigação. Evidentemente, os privilégios e garantias não podem mudar a obrigação nem o crédito, pois existem em função daquela e para este.

A Fazenda Pública está desmedidamente privilegiada no Código Tributário Nacional e fora dele, no Código de Processo Civil e na Lei das Execuções Fiscais. São privilégios materiais, dentre outros, os que Celso C. Machado³⁵⁹ e nós anotamos, em que pese a Fazenda Pública dispor de numerosos privilégios processuais, seja no âmbito do processo administrativo ou da simples ação administrativa, seja no âmbito do processo judicial, ou abrangentes de ambas as esferas.

Podem ser citados vários exemplos de privilégios na esfera administrativa:

- o Estado de Minas Gerais, a exemplo do que se faz em outras unidades da Federação, estabelece prazos fatais para a apresentação da impugnação, dos recursos e para o cumprimento de despachos interlocutórios, sob pena de revelia, intempestividade ou perempção, mas o descumprimento dos prazos estabelecidos para providências por parte de funcionários ou repartições fiscais não acarreta a nulidade do processo;
- a autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito pelo contribuinte, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo (CTN, art. 127, § 2º);
- os critérios para a aferição da dificuldade ou impossibilidade da arrecadação são os estipulados unilateralmente, e potestativamente, pela administração fazendária;
- a despeito da natureza declaratória do ato do lançamento, e, em consequência, da aplicação a este da lei vigente à data da ocorrência do fato gerador, aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização e ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas (CTN, art. 144, § 1º).

Os exemplos de privilégios processuais, na esfera judiciária, são mais numerosos; a forma de execução, na ação de consignação em pagamento (CTN, art. 164, § 2º), garante a satisfação automática do crédito, pois, julgada procedente a consignação, a importância consignada é convertida em renda;

³⁵⁹ Machado, Celso Ribeiro. Ob. cit., pp. 157-9.

- pelo artigo 585, § 1º, do CPC, a propositura da ação anulatória fiscal não inibe a Fazenda Pública de promover a cobrança do crédito, e pelo artigo 38, da Lei nº 6.830, a propositura da ação anulatória está condicionada ao depósito integral do crédito ou à garantia de fiança bancária. A Súmula nº 247 do TFR afastou a necessidade de garantia de instância para a ação anulatória;

- está sujeita ao duplo grau de jurisdição, não produzindo efeito senão depois de confirmada pelo tribunal, a sentença que julgar improcedente a execução de dívida ativa da Fazenda Pública, ou que for proferida contra a União, o Estado e o Município (CPC, art. 475, *caput*, II e III);

- nesses casos, o juiz ordenará a remessa dos autos ao tribunal, haja ou não apelação voluntária da parte vencida; não o fazendo, poderá o presidente do tribunal avocá-los (CPC, art. 475, parágrafo único);

- a execução fiscal será proposta no foro do domicílio do réu; se não o tiver, no de sua residência ou no lugar onde for encontrado, e, segundo o parágrafo único do art. 578, na execução fiscal a Fazenda Pública poderá escolher o foro de qualquer um dos devedores, quando houver mais de um, ou o foro de qualquer dos domicílios do réu; a ação poderá ainda ser proposta no foro do lugar em que se praticou o ato ou ocorreu o fato que deu origem à dívida, embora nele não mais resida o réu, ou, ainda, no foro da situação dos bens, quando a dívida deles se originar;

- computar-se-á em quádruplo o prazo para contestar, e em dobro para recorrer, quando a parte for a Fazenda Pública (CPC, art. 188);

- segundo o disposto no art. 203 do CTN, a omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo 202, que trata das indicações obrigatórias do termo de inscrição de dívida ativa, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado, o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada (CTN, art. 203);

- em caso de sucumbência da Fazenda Pública, esta não se submete ao pagamento de honorários mínimos correspondentes a 10% (dez por cento) do valor da condenação, que é a regra geral aplicável às partes vencidas; nos casos em que for vencida a Fazenda Pública, os honorários serão fixados consoante apreciação equitativa do juiz, que levará em conta o grau de zelo do profissional, o lugar de prestação do serviço, a natureza e importância da causa, o trabalho realizado pelo advogado e o tempo exigido para o seu serviço (CPC, art. 20, § 4º e letras “a”, “b” e “c”, do § 3º);

- cabe às partes prover as despesas dos atos que realizam ou requerem no processo, antecipando-lhes o pagamento desde o início até a sentença final e bem ainda, na execução, até a plena satisfação do direito declarado pela sentença (CPC, art. 19), mas as despesas dos atos processuais efetuados a requerimento do Ministério Público ou da Fazenda Pública serão pagas a final pelo vencido;

- suspensão da prescrição, por 180 dias ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo esse prazo, a partir da simples inscrição do crédito em dívida ativa (Lei nº 6.830/80, art. 2º, § 3º);

- responsabilidade solidária do síndico, do comissário, do liquidante, do inventariante e do administrador, nos casos de falência, concordata, liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores, pelo valor dos bens administrados que, antes de garantidos os créditos da Fazenda Pública, alienarem ou derem em pagamento (Lei nº 6.830/80, art. 4º, § 1º);

- extensão das normas da responsabilidade, previstas na legislação civil e comercial, à dívida ativa da Fazenda Pública (Lei nº 6.830/80, art. 4º, § 2º);

- produção de provas pela Fazenda Pública, independentemente de requerimento na petição inicial (Lei nº 6.830/80, art. 6º, § 3º);
- o despacho do juiz que deferir a inicial importa em ordem para a citação, a penhora, o registro da penhora e do arresto, independentemente do pagamento de custas e outras despesas, e a avaliação dos bens penhorados ou arrestados (Lei nº 6.830/80, art. 7º, I a V);
- possibilidade de citação pelo correio, com aviso de recepção (Lei nº 6.830/80, art. 8º, § 2º);
- interrupção da prescrição, com o simples despacho do juiz que ordenar a citação (Lei nº 6.830/80, art. 8º, § 2º);
- possibilidade de a penhora recair sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção (Lei nº 6.830/80, art. 11, § 1º);
- em qualquer fase do processo, será deferida pelo juiz à Fazenda a substituição dos bens penhorados por outros, independentemente da ordem enumerada no artigo 11 da Lei nº 6.830/80 (Lei nº 6.830/80, art. 15, II);
- na execução fiscal, qualquer intimação ao representante judicial da Fazenda Pública será feita pessoalmente (Lei nº 6.830/80, art. 25);
- se, antes da decisão da primeira instância, a inscrição de dívida ativa for, a qualquer título, cancelada, a execução fiscal será extinta, sem qualquer ônus para as partes (Lei nº 6.830/80, art. 26);
- nos processos de falência, concordata, liquidação, inventário, arrolamento ou concurso de credores, nenhuma alienação será judicialmente autorizada sem a prova de quitação da dívida ativa ou a concorrência da Fazenda Pública (Lei nº 6.830/80, art. 31);
- a Fazenda Pública não está sujeita ao pagamento de custas e emolumentos; a prática dos atos jurídicos de seu interesse independe de preparo ou de prévio depósito (Lei nº 6.830/80, art. 39);
- mesmo após o arquivamento dos autos, em decorrência do implemento do prazo de 1 (um) ano sem a localização do devedor e o encontro de bens penhoráveis, o processo poderá ser desarquivado, em qualquer tempo, para prosseguimento da execução (Lei nº 6.830/80, art. 40, §§ 2º e 3º).

Ao nosso sentir, esforçados no trabalho pioneiro de Celso Cordeiro, desigualdades que tais não se justificam ante a Constituição de 1988, padroeira do *tratamento isonômico*.

Humberto Theodoro Junior³⁶⁰, titular de Direito Processual Civil da Faculdade de Direito da UFMG, a seu turno, em indignada lição, obtempera:

‘Assim, apenas para exemplificar, é odiosa a discriminação que a Lei nº 6.830 faz no tocante à intimação dos advogados das partes, exigindo que a intimação do representante da Fazenda seja sempre pessoal, enquanto o executado continuará normalmente a ser intimado pela imprensa. O mesmo se dá com a substituição de bens penhorados, que ao executado só é permitida em casos restritos e à Fazenda é franqueada em termos amplíssimos, sem qualquer motivação ou critério. Injustificável é, outrossim, a permissão, contra toda tradição de nosso direito, de interromper-se a prescrição do crédito fazendário com o simples despacho da petição inicial, sem

³⁶⁰ Theodoro Júnior, Humberto. *A Nova Lei de Execução Fiscal*, São Paulo, LEUD, 1982, pp. 3-6.

seguir-se a citação, podendo, ainda, tornar-se perpétua a suspensão do fluxo prescricional, caso não sejam localizados bens a penhorar ou até mesmo o devedor para a citação. Igual censura é de merecer a possibilidade, expressamente prevista, de cancelar a Fazenda a inscrição ilegal de dívida ativa, mesmo depois de ajuizada a execução, sem ônus para as partes, e outros absurdos privilégios semelhantes.”

PRERROGATIVAS PROCESSUAIS DA FAZENDA PÚBLICA E PRINCÍPIO DA ISONOMIA³⁶¹

“Prerrogativas processuais da Fazenda Pública

No que concerne à Fazenda Pública, o próprio legislador constituinte inseriu casos de tratamentos diferenciados e, ainda, autoriza o legislador infraconstitucional a conferir tratamento assimétrico, tomando como critério uma dessas três categorias: em razão da pessoa, dos fatos ou das circunstâncias. Na legislação encontramos, dentre outras, as seguintes prerrogativas processuais, inerentes à fazenda pública:

- I) prazo em dobro para recorrer e o quádruplo para contestar (CPC, arts. 188 e 277, *caput*; DL 779/69, art. 1º, II e III);
- II) prazo em dobro para ajuizar ação rescisória (Medida Provisória nº 1798-2, de 11.03.99);³⁶²
- III) a possibilidade de arbitramento de honorários advocatícios abaixo do mínimo legal (CPC, art. 20 parágrafo 4º);
- IV) o pagamento, ao final, das despesas efetuadas no processo (CPC, art. 27; DL 779/69, art. 1º, VI);

³⁶¹ Os dados ora catalogados são, a exemplo dos anteriores, reproduzidos *ipsis litteris*, de acordo com o artigo supra, tendo como autor Ivani Contini Bramante, publicado pelo *Repertório IOB de jurisprudência* – nº 2/2000 – Caderno 1 – p. 58-62, 2ª quinzena jan. 2000, inclusive no tocante às respectivas notas de rodapé, estas sofrendo apenas a necessária adequação da numeração empregada.

³⁶² O STF, na ADIMC-1753/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, D. J. 12.06.98, declarou, liminarmente, a inconstitucionalidade do artigo 41 e § único, da Medida Provisória 1577-6/97, que alterou a redação do artigo 485, do CPC, e ampliou o prazo de decadência, na ação rescisória, de dois para cinco anos, quando proposta pela Fazenda Pública e suas autarquias e fundações públicas. A Suprema Corte fundamentou que a norma cria, em favor das entidades públicas, novas hipóteses de rescindibilidade e de prazos, por isso, viola frontalmente o princípio da igualdade de todos perante a lei. Mas, o Chefe do Executivo, ignorando a decisão judicial da Suprema Corte adotou outra Medida Provisória, que agora leva o nº 1798-2/99, que veio a alterar a redação do artigo 188 do CPC, com previsão de prazo dobrado para ajuizamento da ação rescisória, obtendo por via oblíqua e indireta os mesmos efeitos da Medida Provisória 1577-6/97 declarada inconstitucional. Porém, a MP 1798/99 também é objeto do ADIMC 1974-1.

- V) o duplo grau de jurisdição obrigatório, com abrangência às autarquias e fundações de direito público (CPC, art. 475; Lei 9.469/97 art. 10; DL 779/69, art. 1º, V);
- VI) a dispensa do preparo recursal, inclusive para os órgãos da administração indireta que gozem de proteção legal (CPC, art. 511, § único; DL 779/69, art. 1º, IV);
- VII) a dispensa do depósito recursal de 5% sobre o valor da causa em ação rescisória (CPC, art. 488, II; CLT, art. 836);
- VIII) a dispensa de caução nas cautelares (CPC, art. 816);
- IX) a não incidência dos efeitos da revelia à vista da indisponibilidade dos bens e direitos (CPC, arts. 324 c/c 320, II);
- X) as prerrogativas para que os agentes políticos prestem depoimentos em suas residências ou locais em que exerçam suas funções (CPC, art. 411);
- XI) a vedação de concessão de medida liminar objetivando reclassificação ou equiparação de servidores públicos, ou à concessão de aumento ou extensão de vantagens (Lei 5.021/66, art. 5º, *caput*, e art 1º, parágrafo 4º) e execução do direito reconhecido a cerca de tal matéria, somente ao final, com trânsito em julgado (Lei 4.348/64, art. 5º, parágrafo único) e, ainda assim, somente relativa às prestações vincendas a partir da data do ajuizamento da ação (Lei 5.021/66, art. 1º, *caput*);
- XII) a vedação de provimento de urgência, no primeiro grau, quando impugnado ato de autoridade sujeita, na vida do mandado de segurança, à competência originária de Tribunal; proibição de concessão de liminar que esgote, no todo ou em parte, o objeto da ação (Lei 8.437/92, art. 1º, parágrafos 1º e 3º);
- XIII) a execução por meio de precatório, consoante regras encravadas no artigo 100, da Carta Federal e artigo 730, do CPC;
- XIV) a presunção relativa de validade dos recibos de quitação ou pedidos de demissão de seus empregados ainda que não homologados nem submetidos à assistência mencionada nos §§ 1º, 2º, 3º do art. 477, da CLT (DL 779/69, art. 1º, I).

(...)

Da unidade sistêmica da Constituição haure-se, quanto aos privilégios da Fazenda Pública, que o legislador constituinte elegeu os elementos diferenciadores em razão da natureza da pessoa; da organização e dos fins do Estado; da proteção do patrimônio público; da indisponibilidade dos bens públicos; da necessidade de cumprimento dos princípios

constitucionais, estruturantes da Administração Pública: da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da pessoalidade, da eficiência, e orçamentários.

(...)

Prerrogativas processuais e princípio da proporcionalidade

A Suprema Corte já sinalizou que “a igualdade das partes imanente ao procedural due process of law; quando uma delas é o Estado, a jurisprudência tem transigido com alguns favores legais que, além da vetustez, têm sido reputados não arbitrários por visarem a compensar dificuldades da defesa em juízo das entidades públicas; se, ao contrário desafiam a medida da razoabilidade ou da proporcionalidade, caracterizam privilégios inconstitucionais.”³⁶³

Tal raciocínio leva, assim, a uma necessária depuração, em cada caso concreto, acerca da violação, ou não, do princípio constitucional da igualdade; a uma *interpretação, conforme a Constituição* das normas concessivas de prerrogativas; e, ainda, a aplicabilidade do *princípio da razoabilidade e da proporcionalidade*. Por conseguinte, ao se aplicar as prerrogativas concedidas à Fazenda Pública, de modo a alcançar a igualdade substancial entre as partes no processo, é mister atentar que *elas devem ser analisadas, em concreto*”.³⁶⁴

Mister é negar eco às vozes, ainda que de abalizados conhecimentos jurídicos, que afirmam, em sentido genérico, que as prerrogativas conferidas à Fazenda Pública não constituem ofensa ao princípio constitucional da igualdade, tendo em conta que as justificativas legais são de caráter objetivo. Preferível é fazer coro com aqueles que desfiam, caso a caso, as hipóteses de prerrogativas, de molde a aferir a sua legitimidade ou não³⁶⁵.

³⁶³ STF – ADIMC – 1753/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, D.J. 12.06.98, em decisão liminar, em ação cautelar incidente à ação direta de inconstitucionalidade do art. 40, e § único, da Medida Provisória 1.577-6/97, que amplia o prazo de decadência, na ação rescisória, de dois para cinco anos, e ainda outras hipóteses de rescindibilidade, quando a ação é proposta pela União, Estados, Distrito Federal, Municípios e respectivas autarquias e fundações públicas.

³⁶⁴ GRINOVER, Ada Pellegrini. *Os princípios constitucionais e o código de processo civil*. São Paulo: Bushatsky, 1975, p. 31.

³⁶⁵ Ver BARBOSA MOREIRA, José Carlos. *La igualdad de las partes en el proceso civil*, in *Temas de direito processual*, Quarta Série, São Paulo: Saraiva, 1989. FERRAZ, Sérgio. *Privilégios processuais da Fazenda Pública e princípio da isonomia*. *Revista de Direito Público* n°s 53-54. GRINOVER Ada Pellegrini. *Os princípios constitucionais e o Código de Processo Civil*, São Paulo: 1975. NERY JUNIOR, Nélson. *Princípios do processo civil na Constituição*, 40ª ed., São Paulo: RT, 1997.

(...)

No que concerne à remessa necessária, também conhecida por recurso *ex-officio*, a doutrina registra que se for concedido o efeito translativo pleno com reexame por inteiro da sentença e não apenas dos interesses e direitos da Fazenda, a inconstitucionalidade seria flagrante³⁶⁶. Na jurisprudência, a propósito do tema, o Superior Tribunal de Justiça, já assentou que ‘a remessa oficial, por si, não autoriza o Tribunal *ad quem* a manifestar-se sobre todas as questões postas em Juízo³⁶⁷, sendo, também, conforme sedimentado na Súmula 45, do mesmo Tribunal, impossível a *reformatio in pejus*, pois no reexame necessário, é defeso, ao Tribunal, agravar a condenação imposta à Fazenda Pública³⁶⁸.

No que atine aos honorários advocatícios, fixados por apreciação eqüitativa do juiz, quando vencida a Fazenda Pública, implica a possibilidade de haver condenação abaixo do mínimo legal, que é de 10% sobre o valor da condenação e, nessa hipótese, trata-se de privilégio violador do princípio da isonomia, pois os litigantes tiveram despesas com a contratação de advogados e devem ser ressarcidos de forma igualitária.”³⁶⁹

³⁶⁶ NERY JÚNIOR, Nelson. *Princípios do processo civil na Constituição Federal*, São Paulo: RT, 1997, p. 59.

³⁶⁷ STJ-REsp 112.674, Reg. 96.0070226.8, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJU – p. 14391 – 22/4/1997.

³⁶⁸ STJ-REsp 112.673, Reg. 96.0070224.1, Rel. Min. José Augusto Delgado, DJU – p. 14391 – 22/4/1997.

³⁶⁹ NERY JUNIOR, ob. cit., p. 51.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. 480 p.

BALEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Atualização de Dejalma de Campos. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988. 548 p.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização e notas de Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. 859 p.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1988. v. 6, tomo I. 582 p.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. 272 p.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. 686 p.

_____. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999. 152 p.

BERTI, Clélio. *O processo fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Ícone, 1996. 351 p.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 8. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1996. 185 p.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Luiz Eduardo Alves de Siqueira. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. 990 p.

BRASIL. *Código Penal*. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Luiz Eduardo Alves de Siqueira. 38. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. 759 p.

BRASIL. *Código Civil*. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Luiz Eduardo Alves de Siqueira. 51. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. 1376 p.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Luiz Eduardo Alves de Siqueira. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. 331 p.

BRASIL. Constituição (1988). Emenda constitucional nº 3, de 17 de março de 1993. Altera dispositivos da Constituição Federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 18 mar. 1993.

BRASIL. Constituição (1988). Emenda constitucional nº 30, de 13 de setembro de 2000. Altera a redação do artigo 100 da Constituição Federal e acrescenta o artigo 78 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, referente ao pagamento de precatórios judiciais. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 14 set. 2000.

BRASIL. Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996. Institui a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 25 out. 1996.

BRASIL. Lei nº 9.276, de 9 de maio de 1996. Dispõe sobre o Plano Plurianual para o período de 1996/1999 e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 10 maio 1996.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 30 dez. 1996.

BRASIL. Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 31 dez. 1991.

BRASIL. Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda das pessoas físicas e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 dez. 1995.

BRASIL. Lei nº 8.437, de 30 de junho de 1992. Dispõe sobre a concessão de medidas cautelares contra atos do Poder Público e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 01 jul. 1992.

BRASIL. Lei nº 9.494, de 10 de setembro de 1997. Disciplina a aplicação da tutela antecipada contra a Fazenda Pública, altera a Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 11 set. 1997.

BRASIL. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 11 dez. 1997.

BRASIL. Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965. Regula a ação popular. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 05 jul. 1965.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 dez. 1995.

BRASIL. Lei nº 8.397, de 06 de janeiro de 1992. Institui medida cautelar fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 07 jan. 1992.

BRASIL. 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. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 jan. 1966, ret. *Diário Oficial da União*, 31 out. 1966.

BRASIL. Lei nº 9.639, de 25 de maio de 1998. Dispõe sobre amortização e parcelamento de dívidas oriundas de contribuições sociais e outras importâncias devidas ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 maio 1998.

BRASIL. Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 11 jan. 2001.

BRASIL. Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 11 jan. 2001.

BRASIL. Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990. Dispõe sobre a identificação dos contribuintes para fins fiscais e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 13 abr. 1990.

BRASIL. Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964. Dispõe sobre a política e as instituições monetárias, bancárias e creditícias, cria o Conselho Monetário Nacional, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 31 dez. 1964.

BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 25 jul. 1991, consolidada no Diário Oficial da União, 14 ago. 1998.

BRASIL. Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 25 jul. 1991, consolidada no Diário Oficial da União, 14 ago. 1998.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 28 dez. 1990.

BRASIL. Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994. Dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e o arbitramento da receita mínima para efeitos tributários, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 24 jan. 1994.

BRASIL. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 12 set. 1990.

BRASIL. Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997. Altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 11 dez. 1997.

BRASIL. Decreto nº 2.730, de 10 de agosto de 1998. Dispõe sobre o encaminhamento ao Ministério Público Federal da representação fiscal para fins penais de que trata o artigo 83 da

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 11 ago. 1998.

BRASIL. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 09 mar. 1972.

BRASIL. Decreto nº 3.717, de 03 de janeiro de 2001. Regulamenta o depósito, a garantia e o arrolamento de bens para interposição de recurso voluntário no processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da União. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 04 jan. 2001.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969. Declara extinta a participação de servidores públicos na cobrança da Dívida Ativa da União e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 21 out. 1969.

BRASIL. Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001. Regulamenta o artigo 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, relativamente à requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 11 jan. 2001.

BRASIL. Medida provisória nº 1.621-30/97, de 12 de dezembro de 1997. Dispõe sobre o cadastro informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 15 dez. 1997, p. 29953.

BRASIL. Medida provisória nº 1.973-63/2000, de 29 de junho de 2000. Dispõe sobre o cadastro informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 30 jun. 2000, p. 8.

CADEMARTORI, Sérgio. *Estado de direito e legitimidade: uma abordagem garantista*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999. 188 p.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. 576 p.

_____. *ICMS*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. 377 p.

CARRAZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1999. 123 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. 376 p.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. 270 p.

CASSONE, Vittorio. *Sistema Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995. 208 p.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

_____. *Comentários à constituição de 1988: sistema tributário*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. 423 p.

_____. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. 240 p.

_____. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. 801 p.

_____. *O Controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na constituição de 1988*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. 544 p.

Consulex – Revista Jurídica, Brasília, DF, ano I, nº 3, mar. 1997.

CONTI, José Mauricio. *Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997. 300 p.

COSTA Jr., Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. 158 p.

CRETELLA JÚNIOR, José. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. 640 p.

_____. *Curso de direito tributário constitucional*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1999. 271 p.

- DALLARI, Dalmo de Abreu. *O poder dos juízes*. São Paulo: Saraiva, 1996. 163 p.
- DE PAOLA, Leonardo Sperb. *Presunções e ficções no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. 278 p.
- DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. 178 p.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1997. 565 p.
- DOTTI, René Ariel Dotti. *Casos criminais célebres*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. 454 p.
- ECO, Umberto. *Como se faz uma tese*. 14. ed. São Paulo: Perspectiva, 1996. 170 p.
- ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceito de princípios constitucionais: elementos teóricos para uma formulação dogmática constitucionalmente adequada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 1998.
- FABRETTI, Láudio Camargo. *Prática tributária da micro e pequena empresa*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995. 210 p.
- FARIA, Luis Carlos Silva. *Da substituição tributária do ICMS: ilegal imposição compulsória*. Curitiba: Juruá, 2000. 270 p.
- FELIPE, Jorge Franklin Alves. *Direito tributário na prática forense*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. 191 p.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário aurélio de língua portuguesa*. 2. ed. 28. impressão. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986. 1838 p.
- FILHO, Edmar Oliveira Andrade. *Controle de constitucionalidade de leis e atos normativos*. São Paulo: Dialética, 1997. 111 p.
- FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Execução fiscal: doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 1998. 567 p.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997. 231 p.

GUIMARÃES, M. A. Miranda. *Ação fiscal: limites à fiscalização tributária: impugnação ao lançamento*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000. 184 p.

HANS KELSEN. *Teoria geral do direito e do Estado*. Tradução de Luís Carlos Borges. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1995. 433 p.

_____. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999. 427 p.

_____. *O que é justiça?: a justiça, o direito e a política no espelho da ciência*. Tradução de Luís Carlos Borges. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. 404 p.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998. 423 p.

_____. *Da medida liminar em matéria tributária*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2000. 160 p.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Princípio da legalidade tributária na constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1995. 138 p.

_____. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1997. 304 p.

HENRIQUES, Antonio; MEDEIROS, João Bosco. *Monografia no curso de direito*. São Paulo: Atlas, 1999. 222 p.

ISIDORO, Ursulino dos Santos. *O contribuinte brasileiro: vítima do fisco*. São Paulo: Ícone, 1999. 203 p.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. 340 p.

LARARIN, Antonio. *Introdução ao direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1992. 321 p.

LEITE, Eduardo de Oliveira. *A monografia jurídica*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. 381 p.

LOVATTO, Alecio Adão. *Crimes tributários: aspectos criminais e processuais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000. 198 p.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. 414 p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. São Paulo: Ltr, 1998. 447 p.

_____. (Coord.). *O princípio da moralidade no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. Pesquisas Tributárias. Nova série, nº 2.

_____. *Da sanção tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. 247 p.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. Atualização de Eurico de Andrade Azevedo et al. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. 733 p.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 6. ed. São Paulo: Malheiros Ltda, 1995. 553 p.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. 346 p.

NUNES, Luiz Antonio Rizzatto. *Manual da monografia jurídica*. São Paulo: Saraiva, 1997. 207 p.

PASOLD, Luiz Cesar. *Prática da pesquisa jurídica: idéias e ferramentas úteis para o pesquisador do direito*. Florianópolis: OAB/SC, 1999. 186 p.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *Crise, reforma e desordem do sistema tributário nacional*. Campinas: UNICAMP, 1995. 157 p.

OLIVEIRA JUNIOR, José Alcebiades de. *Teoria jurídica e novos direitos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000. 205 p.

PACHECO, José da Silva. *Comentários à lei de execuções fiscais: lei 6.830, de 22.09.1980*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. 360 p.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000. 848 p.

RÁO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. Atualização de Ovídio Rocha Barros Sandoval. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 981 p.

Repertório IOB de jurisprudência – nº 15/2000 – Caderno 1 – 1ª quinzena ago. 2000.

Repertório IOB de jurisprudência – nº 16/2000 – Caderno 1 – 2ª quinzena ago. 2000.

Repertório IOB de jurisprudência – nº 6/2000 – Caderno 1 – 2ª quinzena mar. 2000.

Repertório IOB de jurisprudência – nº 13/2000 – Caderno 1 – 1ª quinzena jul. 2000.

Repertório IOB de jurisprudência – nº 8/2000 – Caderno 1 – 2ª quinzena abr. 2000.

Revista de Estudos Tributários, Ano II, nº 7, Porto Alegre: Síntese, maio/jun. 1999.

Revista de Estudos Tributários, Ano II, nº 10, Porto Alegre: Síntese, nov./dez. 1999.

Revista de Estudos Tributários, Ano I, nº 6, Porto Alegre: Síntese, mar./abr. 1999.

Revista Dialética de Direito Tributário, nº 44, São Paulo: Dialética, maio 1999.

Revista Dialética de Direito Tributário, nº 60, São Paulo: Dialética, set. 2000.

Revista Dialética de Direito Tributário, nº 36, São Paulo: Dialética, set. 1998.

Revista dos Tribunais, nº 559, São Paulo: Revista dos Tribunais, maio 1982.

Revista jurídica, Ano 46, nº 257, São Paulo: Notadez informações, mar. 1999.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Problemas de processo judicial tributário*. São Paulo: Dialética, 1998. v. 2. 239 p.

_____. *Problemas de processo judicial tributário*. São Paulo: Dialética, 1996. 158 p.

_____. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, 1998. v. 3. 271 p.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro & direito tributário*. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. 827 p.

SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *Sistema constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1996. 112 p.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios fundamentais de direito administrativo tributário: a função fiscal*. Rio de Janeiro: Forense, 1995. 154 p.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1995. 820 p.

SILVA, Evandro Lins e. *A defesa tem a palavra (o caso Doca Street e algumas lembranças)*. 3. ed. Rio de Janeiro: Aide, 1991. 394 p.

SOBRINHO, José Wilson Ferreira. *Pesquisa em direito e redação da monografia jurídica*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris. 1997. 128 p.

_____. *Metodologia do ensino jurídico e avaliação em direito*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris. 1997. 175 p.

TAFNER, Malcon Anderson; TAFNER, José; FISCHER, Julianne. *Metodologia do trabalho acadêmico*. Curitiba: Juruá, 1999. 171 p.

TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e a tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. 498 p.

_____. *Curso de direito tributário e financeiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. 394 p.

_____. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. 439 p.

VALÉRIO, Walter Paldes. *Programa de direito tributário: parte geral*. 15. ed. Porto Alegre: Sulina, 1997. 223 p.

_____. *Programa de direito tributário: parte especial*. 12. ed. Porto Alegre: Sulina, 1997. 191 p.

_____. *Programa de direito financeiro e finanças*. 6. ed. Porto Alegre: Sulina, 1996. 216.

WATANABE, Ippo; JÚNIOR, Luiz Pigatti. *Dicionário de decisões tributárias federais*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998. 1124 p.

VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997. 95 p.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997. 335 p.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. 632 p.