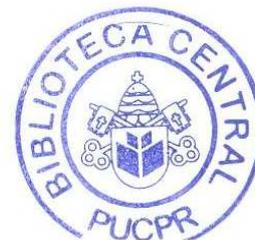


REGINALDO DE FRANÇA



**OS PODERES DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – PRERROGATIVAS E LIMITES**

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito, do curso “Mestrado em Direito Econômico e Social”, do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

Orientador: Professor Doutor James Marins

CURITIBA

2002

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	01
PARTE I – TEORIA GERAL DO ESTADO, DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DOS ATOS ADMINISTRATIVOS	
CAPÍTULO I - O ESTADO E O DIREITO	
1 Apresentação do tema	08
2 A concepção jurídica e política do Estado	09
3 O Estado de Direito	11
4 O Estado como agrupamento de seres humanos e o interesse público	13
5 As funções do Estado	15
6 A atividade financeira do Estado	16
7 O poder de tributar	18
CAPÍTULO II - O ESTADO BRASILEIRO	
1 O Regime Republicano e o Estado de Direito	21
2 O poder de tributar no ordenamento jurídico brasileiro	22
3 A definição da competência tributária no Brasil	23
4 O poder-dever ou dever-poder de fiscalizar	25
CAPÍTULO III – ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – A FAZENDA PÚBLICA – FUNÇÕES, ATOS E AGENTES ADMINISTRATIVOS	
1 A administração pública: noções conceituais	28
2 A Fazenda Pública	29
3 A função administrativa	30
4 Atos administrativos	31
5 Agentes administrativos	32
6 A fiscalização tributária como atividade administrativa	33

**PARTE II – A ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA TRIBUTÁRIA DA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**CAPÍTULO IV – A ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA E SEU OBJETO -
ATIVIDADE INTERNA E EXTERNA NOS PROCEDIMENTOS DE
FISCALIZAÇÃO**

1	Noções introdutórias	34
2	Os objetivos da fiscalização tributária	36
2.1	Objetivos imediatos	36
2.2	Objetivos mediatos	36
3	Características da fiscalização tributária	37
3.1	O caráter de orientação da fiscalização	37
3.2	O caráter de controle da fiscalização	37
3.3	O caráter investigatório da fiscalização	38
3.4	O caráter inquisitório da fiscalização	39
3.5	O caráter sancionatório da fiscalização	40
3.6	O caráter discricionário (ou não) da fiscalização	41
4	Classificação do procedimento fiscalizatório tributário	42
4.1	Atividade fiscalizatória simples	43
4.2	Atividade fiscalizatória complexa	43
4.3	Atividades internas	44
4.4	Atividades externas	44
4.5	Atividades mistas	45
5	A prática na atividade procedimental fiscal tributária	45
5.1	Análise de informações Fiscais	45
5.2	Análise de informações financeiras em instituições bancárias	46
5.3	Diligências em estabelecimentos de empresas	47
5.4	Diligências em veículos	47
5.5	Apreensão de mercadorias	49
5.6	Apreensão de documentos	51
5.7	A interdição de estabelecimentos	52

5.8 O auto de infração	53
------------------------------	----

CAPÍTULO V – OS PRINCÍPIOS INFORMADORES DA ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA TRIBUTÁRIA

1 Noções introdutórias	57
2 Os princípios aplicáveis à atividade fiscalizatória tributária	59
2.1 Princípio da legalidade	59
2.2 Princípio da supremacia do interesse público	61
2.3 Princípio da impessoalidade	62
2.4 Princípio da oficialidade	64
2.5 Princípio da moralidade administrativa	64
2.6 Princípio da publicidade	66
2.7 Princípio da razoabilidade	68
2.8 Princípio da eficiência	69
2.9 Princípio da autoridade competente	70
2.10 Princípio da boa fé e lealdade entre o Fisco e contribuintes	71

CAPÍTULO VI– A ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA TRIBUTÁRIA NA VISÃO DA DOCTRINA

1 Apresentação do tema	72
2 Concepções doutrinárias a respeito do procedimento fiscalizatório tributário	73
2.1 A opinião de Sainz de Bujanda	73
2.1.1 Análise crítica	74
2.2 A opinião de Ferreiro Laptza	74
2.2.1 Análise crítica	75
2.3 A opinião de Baldassarre Santamaria	76
2.3.1 Análise crítica	77
2.4 A opinião de Soares Martínez	77
2.4.1 Análise crítica	78
2.5 A opinião de Geraldo Ataliba	78
2.5.1 Análise crítica	79
2.6 A opinião de Paulo de Barros Carvalho	80

2.6.1	Análise crítica	82
2.7	A opinião de Ruy Barbosa Nogueira	83
2.7.1	Análise crítica	84
2.8	A opinião de James Marins	84
2.8.1	Análise crítica	85
2.9	A opinião de José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques	86
2.9.1	Análise crítica	87
2.10	A opinião de Alberto Xavier	88
2.10.1	Análise crítica	88
2.11	A opinião de Hugo de Brito Machado.....	89
2.11.1	Análise crítica	89
2.12	A opinião de Aurélio Pitanga Seixas Filho	90
2.12.1	Análise crítica	91
2.13	A opinião de Sacha Calmon Navarro Coelho.....	91
2.13.1	Análise crítica	92

CAPÍTULO VII – O INDÍCIO, A PRESUNÇÃO, A FICÇÃO E O ARBITRAMENTO NA ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA TRIBUTÁRIA

1	Apresentação do tema	95
2	O indício	96
3	A presunção	97
3.1	presunção comum	98
3.2	presunção relativa ou <i>iuris tantum</i>	98
3.3	presunção absoluta ou <i>iure et de iure</i>	99
4	O uso das presunções	99
5	A ficção	102
4	O arbitramento	102

CAPÍTULO VIII – O CONTRIBUINTE EM FACE À ATIVIDADE FIS- CALIZATÓRIA TRIBUTÁRIA: DIREITOS E DEVERES, CONFLITOS DE INTERESSES E A PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL

1	Apresentação do tema	105
---	----------------------------	-----

2	Os direitos dos contribuintes	106
2.1	Os direitos constitucionais	108
2.1.1	O direito à segurança jurídica	109
2.1.2	O direito à igualdade	110
2.1.3	O direito à legalidade	111
2.1.4	O direito à inviolabilidade do sigilo	112
2.1.5	O direito ao livre exercício do trabalho	113
2.1.6	O direito à propriedade	113
2.2	Outros direitos	114
3	Os deveres dos contribuintes	115
3.1	O dever de pagar impostos	115
3.2	O dever de colaboração	117
3.3	O dever de dizer a verdade	118
4	O conflito de interesses entre o Fisco e os contribuintes	119
5	Os limites da atividade fiscalizatória tributária	120
6	As garantias dos contribuintes em face à fiscalização tributária	122
6.1	Garantias constitucionais	122
6.1.1	O direito de petição.....	124
6.1.2	O mandado de segurança	125
6.2	Garantias materiais	126
6.3	As garantias formais	127

CAPÍTULO IX – O ABUSO, O DESVIO DE PODER E O EXCESSO DE EXAÇÃO NA ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA TRIBUTÁRIA – RESPONSABILIDADE DO ESTADO E DOS AGENTES PÚBLICOS

1	Apresentação do tema	128
2	O abuso de poder das autoridades administrativas	129
2.1	O direito de representação contra abuso de autoridade	133
2.2	O direito do contribuinte à indenização por abuso de autoridade.....	136
3	O excesso de exação	136
3.1	O direito do contribuinte à indenização pelo excesso de exação.....	138

**CAPÍTULO X – A RESPONSABILIDADE DO ESTADO E DOS
AGENTES PÚBLICOS PELOS DANOS CAUSADOS NA ATIVIDADE
FISCALIZATÓRIA TRIBUTÁRIA**

1	Apresentação do tema	139
2	A responsabilidade do Estado no direito positivo brasileiro	140
3	A responsabilidade pessoal do agente público	142

**CAPÍTULO XI – QUESTÕES POLÊMICAS NA RELAÇÃO ENTRE O
FISCO E OS CONTRIBUINTES NA ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA
TRIBUTÁRIA**

1	Apresentação do tema	145
2	Os contribuintes <i>pessoa física e pessoa jurídica</i>	146
3	A inviolabilidade do domicílio	149
4	A inviolabilidade da correspondência, da comunicação e dos dados	156
5	O acesso às informações bancárias	159
6	O “direito ao silêncio”	165
6.1	Conclusões no sentido positivo (o contribuinte pode negar-se a prestar informações sobre questões que podem incriminá-lo)	167
6.1.1	A conclusão de Ives Gandra	167
6.1.2	A conclusão de Aristides Junqueira	168
6.1.3	A conclusão de Celso Ribeiro Bastos e Francisco de Assis Alves	168
6.1.4	A conclusão de Hugo de Brito Machado	168
6.1.5	A conclusão de José Eduardo Soares de Melo	169
6.2	Conclusões no sentido negativo (o contribuinte não pode negar-se a prestar informações que possam incriminá-lo)	170
6.2.1	A conclusão de Cecília Maria Hamati	170
6.2.2	A conclusão de Oswaldo Saraiva Filho	172
6.2.3	A conclusão de Aurélio Pitanga Seixas Filho	172
6.2.4	A conclusão de José Maurício Conti e Eduardo Roberto Alcântara Del-Campo	173
6.3	A nossa opinião	173

SÍNTESE CONCLUSIVA	176
BIBLIOGRAFIA	188

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é o estudo, a análise e o aprofundamento da discussão a respeito dos poderes que são conferidos à Administração Pública na fiscalização tributária, suas prerrogativas e os limites estabelecidos na ordem jurídica. O poder de fiscalizar é inerente à Administração Tributária, objetivando sempre a otimização da arrecadação, que em última instância busca suprir o Estado dos recursos imprescindíveis à realização do bem comum. Mas esse poder não é ilimitado, encontrando freios na Constituição, nos direitos e garantias que são reservados aos cidadãos, direitos esses, entretanto, que não são absolutos quando analisados sob o contexto do interesse público. Dado que se trata de uma dissertação de mestrado, procuramos desenvolver um estudo analítico da atividade fiscalizatória, suas características, objetivos e, ainda, a prática procedimental em suas diversas relações com os contribuintes. Não se poderia olvidar dos princípios que informam esta atividade e da visão da melhor doutrina sobre o tema, do direito comparado e do Brasil. Na atividade fiscalizatória se confrontam interesses, uma vez que é dado ao Estado interferir na liberdade e na propriedade dos cidadãos, daí resultando conflitos e embates, principalmente quando existem abusos ou desvios por parte dos agentes incumbidos do labor fiscalizador. Mas, a existência do Estado pressupõe não só direitos, mas também deveres daqueles que o compõem. Daí, em capítulo próprio, discorreremos sobre os direitos e deveres dos contribuintes, a proteção constitucional que o ordenamento jurídico lhes confere, bem como do confronto de interesses que envolvem esta relação. Por fim, trataremos das questões que tanta polêmica tem causado no mundo jurídico e nos Tribunais, que se inserem exatamente na interferência da fiscalização na vida dos indivíduos e das empresas: a inviolabilidade do domicílio, das correspondências, das comunicações e dos dados; o sigilo bancário e o direito a recusar-se a prestar informações ao Fisco sob o pretexto de que estas poderiam vir a incriminá-lo em face à previsão legal de crimes contra a ordem tributária.

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é o estudo, a análise e o aprofundamento da discussão a respeito dos poderes que são conferidos à Administração Pública na fiscalização tributária, suas prerrogativas e os limites estabelecidos na ordem jurídica. O poder de fiscalizar é inerente à Administração Tributária, objetivando sempre a otimização da arrecadação, que em última instância busca suprir o Estado dos recursos imprescindíveis à realização do bem comum. Mas esse poder não é ilimitado, encontrando freios na Constituição, nos direitos e garantias que são reservados aos cidadãos, direitos esses, entretanto, que não são absolutos quando analisados sob o contexto do interesse público. Dado que se trata de uma dissertação de mestrado, procuramos desenvolver um estudo analítico da atividade fiscalizatória, suas características, objetivos e, ainda, a prática procedimental em suas diversas relações com os contribuintes. Não se poderia olvidar dos princípios que informam esta atividade e da visão da melhor doutrina sobre o tema, do direito comparado e do Brasil. Na atividade fiscalizatória se confrontam interesses, uma vez que é dado ao Estado interferir na liberdade e na propriedade dos cidadãos, daí resultando conflitos e embates, principalmente quando existem abusos ou desvios por parte dos agentes incumbidos do labor fiscalizador. Mas, a existência do Estado pressupõe não só direitos, mas também deveres daqueles que o compõem. Daí, em capítulo próprio, discorreremos sobre os direitos e deveres dos contribuintes, a proteção constitucional que o ordenamento jurídico lhes confere, bem como do confronto de interesses que envolvem esta relação. Por fim, trataremos das questões que tanta polêmica tem causado no mundo jurídico e nos Tribunais, que se inserem exatamente na interferência da fiscalização na vida dos indivíduos e das empresas: a inviolabilidade do domicílio, das correspondências, das comunicações e dos dados; o sigilo bancário e o direito a recusar-se a prestar informações ao Fisco sob o pretexto de que estas poderiam vir a incriminá-lo em face à previsão legal de crimes contra a ordem tributária.

ABSTRACT

The purpose of this research is the study, the analysis and a broader view on the debate over the powers granted to public administration, in respect of tributary inspection as well as its prerogatives and limits set forth by the juridical rule. The power to inspect is an intrinsic duty of the tributary administration, aiming at an optimized collection and ultimately, seeking to provide the State with the necessary funds for the achievement of the commonweath. Such power however is not illimitable, as it is restrained by the Constitution, by both rights and guarantees to which all citizens are entitled. Those rights nevertheless, are not absolute when seen from the perspective of the public interest. Given the nature of this dissertation, i.e., a requirement for a master degree, we sought to develop an analytical investigation on fiscal and inspection operations, their features and objectives. Futhermore, the procedural practice along with their various relations with taxpayers. It is also worth mentioning the rules that are the very basis of such inspecting operations and a view over the best doctrine about the theme, over comparative law and over Brasil. There is an ongoing clash of interests within the fiscal practice, as the State is allowed to interfere in the freedom and wealth of individuals, which eventually results in conflicts, particularly when abuses and discrepancies are carried out by agents that are empowered to perform such inspection. The existence of a State entails rights but also duties that must performed by its members. Therefore, a specific chapter is devoted to taxpayers' rights and duties, existing conflicts and the constitutional protection provided by the juridical rule. Finally, the study deals with issues that have generated substantial controversy in the juridical arena as well as in courts. These issues are connected with the intrusive role played by the tributary inspection in individuals' lives and businesses : dwelling defense and the inviolability of correspondence, communications, and information; the secrecy kept by banking and financial institutions and the right of individuals not to disclose information to tributary authorities on the grounds of a possible future charges against such individuals, of crimes against the tributary rule.

ABSTRACT

The purpose of this research is the study, the analysis and a broader view on the debate over the powers granted to public administration, in respect of tributary inspection as well as its prerogatives and limits set forth by the juridical rule. The power to inspect is an intrinsic duty of the tributary administration, aiming at an optimized collection and ultimately, seeking to provide the State with the necessary funds for the achievement of the commonwealth. Such power however is not illimitable, as it is restrained by the Constitution, by both rights and guarantees to which all citizens are entitled. Those rights nevertheless, are not absolute when seen from the perspective of the public interest. Given the nature of this dissertation, i.e., a requirement for a master degree, we sought to develop an analytical investigation on fiscal and inspection operations, their features and objectives. Futhermore, the procedural practice along with their various relations with taxpayers. It is also worth mentioning the rules that are the very basis of such inspecting operations and a view over the best doctrine about the theme, over comparative law and over Brasil. There is an ongoing clash of interests within the fiscal practice, as the State is allowed to interfere in the freedom and wealth of individuals, which eventually results in conflicts, particularly when abuses and discrepancies are carried out by agents that are empowered to perform such inspection. The existence of a State entails rights but also duties that must performed by its members. Therefore, a specific chapter is devoted to taxpayers' rights and duties, existing conflicts and the constitutional protection provided by the juridical rule. Finally, the study deals with issues that have generated substantial controversy in the juridical arena as well as in courts. These issues are connected with the intrusive role played by the tributary inspection in individuals' lives and businesses : dwelling defense and the inviolability of correspondence, communications, and information; the secrecy kept by banking and financial institutions and the right of individuals not to disclose information to tributary authorities on the grounds of a possible future charges against such individuals, of crimes against the tributary rule.

INTRODUÇÃO

É incontestável que a atividade fiscalizadora da Administração Pública no âmbito tributário se reveste da mais alta importância para que seja assegurada a obtenção dos meios imprescindíveis ao atendimento das necessidades públicas.

Os objetivos fundamentais da República, insculpidos no art. 3º da Magna Carta somente poderão ser alcançados se forem garantidos ao Estado os recursos indispensáveis a este elevado mister. A construção de uma sociedade livre, justa e solidária depende da ação estatal. A garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem comum, passam necessariamente pelo envolvimento da estrutura do Estado em busca deste ideal.

O funcionamento do Estado depende do fornecimento de recursos financeiros, cuja responsabilidade deve ser compartilhada pelas pessoas que tenham o dever de manter o aparelho estatal em condições de exercer a sua competência institucional.¹

Tradicionalmente, o Estado tem sido colocado num patamar elevado, dotado de poder e de instrumentos de pressão, contrapondo-se ao cidadão-contribuinte, pequeno, frágil, vítima da tecnocracia e da burocracia governamental. Esta condição, denunciada pela doutrina, principalmente por Ferreiro Lapatza², na Espanha; Geraldo Ataliba³ e James Marins⁴, no

¹ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *A imunidade tributária e a não sujeição constitucional ao dever tributário*. Justiça Tributária. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 51.

² LAPATZA adverte que embora deva ser respeitada a tutela especial do Estado, as normas legais não devem colocá-lo num patamar superior em relação ao contribuinte, sem converter, *en una igualdad puramente formal ya por el legislador, siempre a favor de la Administración, con reglas de valoración, ficciones, presunciones, conceptos indeterminados que há de determinar la Administración en cada caso, facultades discrecionales y sistemas de estimación indirecta o administrativa* (in “Poder Tributário y Tutela Judicial Efectiva” - *Estudios em Homenagem a Geraldo Ataliba I - Direito Tributário* - Coordenação Celso Antonio Bandeira de Mello - São Paulo: Malheiros, 1997, p. 101).

Em outra oportunidade, sob o mesmo enfoque LAPATZA comenta: “*Cierto de que todo el mundo entiende ya en nuestro sistema la diferencia entre legislación y administración. Pero la existencia de un Derecho propio de la Administración dificulta muchas veces la visión de las relaciones entre la Administración y los ciudadanos como relaciones entre iguales, sometidos ambos en el mismo, igual, plano a la Ley y al Derecho; y lleva a contemplar dichas relaciones no como relaciones horizontales, situadas, repito, “horizontalmente” en un plano inferior y paralelo a la Ley, sino como relaciones “verticales” en las que la Administración se coloca junto al resto de poderes del Estado, en un plano superior desde el que se relaciona con sus “inferiores”, los ciudadanos.* (in “Ensaio sobre Metodología y Técnica Jurídica en el Derecho Financiero y Tributario. Madrid: Marcial Pons, 1998, pp. 312-313).

³ ATALIBA em contundente defesa da unicidade da fonte do direito – em benefício da segurança do cidadão e dos administrados – e, principalmente do princípio da legalidade, aponta as discrepâncias das *praxis* da Administração Pública no Brasil. Criticava o saudoso mestre: “Que nos oferecia a prática de nosso sistema? Legislavam, e não só em matéria administrativa, inúmeros órgãos, tais como conselhos, comissões, departamentos, etc. Usurpavam função legislativa autarquias, empresas públicas e outras pessoas da administração indireta, sem nenhuma representatividade. Delegavam-se abusivamente facultades normativas inaugurais a toda sorte de órgãos e funcionários. Não sabia o administrado donde viriam os próximos constrangimentos. Os deveres se multiplicavam. Os comandos se contradiziam, se superpunham, somavam-se. O administrado se sentia inseguro,

Brasil, dentre outros, vem sendo modificada não só pela luta ingente, incessante dos doutrinadores, mas também pela atuação firme do Poder Judiciário que tem revelado o verdadeiro alcance dos preceitos e princípios constitucionais que tratam dos direitos e garantias individuais.

O poder-dever de fiscalizar é inerente à atividade da Administração Pública. Nesse contexto, não se pode olvidar que toda a ação administrativa está atrelada aos preceitos constitucionais que a comandam. Não somente os quatro princípios elencados no *caput* do art. 37 da Carta Magna: da *legalidade*, da *impessoalidade*, da *moralidade* e da *publicidade*, mas como bem advertiu Celso Antonio Bandeira de Mello, “que inúmeros outros mereceram igualmente consagração constitucional: uns, por constarem expressamente da Lei Maior conquanto não mencionados no art. 37, *caput*; outros por nele estarem abrigados logicamente, isto é, como conseqüências irrefragáveis dos aludidos princípios; outros, finalmente, por serem implicações evidentes do próprio Estado de Direito e, pois, do sistema constitucional como um todo”.⁵

Tais princípios, norteadores da atividade da Administração Pública em geral, evidentemente são aplicáveis à sua ação no âmbito da fiscalização. Mas, quando se trata de estabelecer os limites da atividade administrativa neste campo, quando o patrimônio do cidadão é atingido duramente, por vezes, o respeito aos mandamentos constitucionais se avulta para que não seja afrontado o Estado de Direito.

Assim, este trabalho passará, necessariamente, pelos princípios constitucionais norteadores da atividade administrativa, com ênfase naqueles que tratam da atividade fiscalizadora dos tributos.

Importante, também, que se busque no Direito Constitucional, o verdadeiro sentido do Estado Democrático de Direito, proclamado no art. 1º da Constituição Federal, pois este

indefeso. A multiplicidade o surpreendia. Desaparecia toda a vontade de participação. Não havia sequer aparência de lealdade do Estado no fazê-lo saber do que se tramava, que se lhe pretendia, que se lhe ia exigir. (*República e Constituição*. 2 ed. atualizada por Rosalea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 1998, pp. 21-22).

⁴ JAMES MARINS, em palestra proferida no I Congresso Internacional de Direito Tributário realizado em Vitória, ES, em agosto de 1998, ressaltando a aspiração por uma justiça individual e coletiva justas assinalou que: “No campo fiscal a insatisfação com o sistema tributário é marca presente nas últimas décadas. A proteção ao cidadão contribuinte – passa a figurar entre as mais recentes conquistas da cidadania, implicando no necessário aprimoramento do sistema de solução dos conflitos fiscais. A proliferação de conflitos em matéria tributária assume ritmo dramático em face principalmente da contraditoriedade e ininteligibilidade do sistema tributário, assoberbando os órgãos administrativos e, sobretudo judiciários”. (*Tutela jurisdicional efetiva em matéria tributária no Brasil – Aspectos da Antecipação de Tutela no Processo Tributário*. Justiça Tributária. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 292).

⁵ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 8 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, p. 52.

preconiza o respeito e a garantia dos direitos fundamentais dos cidadãos. Mas os cidadãos também têm deveres, deveres de cidadania, de lealdade e respeito às instituições, dever de pagar o imposto justo e de não impedir ou dificultar os trabalhos investigativos da fiscalização.

As atividades de fiscalização da administração pública envolvem todo o complexo que se inicia com as diligências fiscais nos estabelecimentos das empresas e manuseios de informações, até o ato jurídico de lançamento. Tais atividades subordinam-se inquestionavelmente ao princípio da legalidade e – da mesma forma que os cidadãos-contribuintes têm deveres – a administração pública também tem o dever de bem cumprir a lei e respeitar os princípios constitucionais de proteção aos direitos e garantias individuais.⁶

Ao tratar da atividade fiscalizatória tributária, isto é, o procedimento de fiscalização em suas diversas etapas, expresso por manifestações unilaterais da atividade administrativa, a abrangência deste trabalho compreenderá desde os atos diversos que precedem ao lançamento – até mesmo aqueles meramente preventivos ou que constatarem a inexistência da eclosão de fatos que resultem no surgimento de uma relação jurídico-tributária passível de lançamento – até o próprio ato jurídico administrativo de lançamento, sem, no entanto, atingirmos o momento em que James Marins denomina “*alomorfia procedimento-processo*”, momento esse em que o contribuinte adquire um *status* de equivalência com a administração, comparecendo à discussão para insurgir-se contra a exigência fiscal.⁷

⁶ GERALDO ATALIBA considerava os direitos individuais como *barreiras rígidas, absolutamente insuperáveis pelo Estado*: “Tais barreiras, como limites ao poder estatal, são circunscrições rigorosamente demarcadas, fixando-se até onde vai esse poder; além delas não há poder. E todo ato estatal, normativo ou concreto, que se situar fora dessa peremptória circunscrição significa abuso de poder, usurpação ilícita. (*República e Constituição. op.cit.* p. 165).

⁷ JAMES MARINS afirma inexistir convergência sobre o momento em que se detecta o início da etapa processual tributária. Ressalta que “sustentam alguns que, em sendo todo o processo de determinação administrativo e não jurisdicional, o processo tributário somente pode ter lugar após o esgotamento do *iter* administrativo de determinação tributária. Outra linha de pensamento somente admite a existência de *atividade jurisdicional* perante tribunais estranhos à Administração. Sustenta-se também que a etapa administrativa deve preceder à contenciosa e por esta ser assimilada de modo a que se respeite à tese denominada *unidade fundamental do processo tributário*, isto é, não se concebe a existência do contencioso tributário propriamente dito antes do esgotamento da via administrativa, julgados, inclusive, todos os recursos cabíveis naquela etapa.” No entanto, aquele autor logra identificar o momento em que se dá a *alomorfia* “procedimento-processo”, aduzindo que: “Praticado o ato de lançamento e portanto, formalizada a pretensão fiscal do Estado, abre-se ao contribuinte a oportunidade de insurgência, momento em que, no prazo legalmente fixado, pode manifestar seu inconformismo com o ato exacional oferecendo sua impugnação, que é o ato formal do contribuinte em que este resiste administrativamente à pretensão tributária do fisco. A partir daí instaura-se o verdadeiro processo informado por seus peculiares princípios (que são desdobramentos do *due process of law* e delimita-se o instante, o momento em que se dá a *alomorfia* procedimento-processo, metamorfoseando-se de procedimento para processo a natureza jurídica do atuar administrativo.” (*Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 145.)

Existe uma série de procedimentos que antecedem ao lançamento como: as visitas fiscais aos estabelecimentos dos contribuintes; as inspeções aduaneiras; as fiscalizações de mercadorias em trânsito; a intimação para o contribuinte apresentar os documentos fiscais; o termo de início de ação fiscal; a análise dos documentos, dados, arquivos magnéticos e informações sobre movimentação financeira etc.

Muito se questiona, hodiernamente, se a supremacia do interesse público pode colocar a Administração Tributária num patamar superior em relação aos contribuintes, em seu poder-uever de fiscalizar, de lançar e de buscar os recursos para a satisfação dos compromissos institucionais do Estado. Afinal, até que ponto pode o Estado agir em nome desta supremacia?

Aqui já se faz oportuna a advertência de Eduardo Domingos Bottallo, de que *a Administração Pública não pode, sob o enganoso pretexto da preservação do erário, contrariar ou deixar de reconhecer direitos e garantias constitucionais assegurados aos administrados, pois sempre quando ocorre a violação de um direito fundamental pela ação do Estado, é o próprio interesse público que está sendo ferido.*⁸

Através da pesquisa científica, na doutrina pátria e no direito comparado, bem como na casuística do dia-a-dia da atividade fiscalizatória, estaremos buscando identificar os limites a que deve se submeter a Administração em seu agir fiscal, limites esses que devem sustentar-se em equilíbrio, em harmonia com os interesses e garantias dos contribuintes.⁹ Em um primeiro momento parece impossível um ambiente de tranqüilidade e paz na arena fiscal, onde se digladiam interesses tão conflitantes. Esta harmonia só será possível, desde que não haja um tratamento diferenciado, desde que a Administração e os administrados se submetam, sem distorções, sem subterfúgios à lei e à ordem.

Também analisaremos as prerrogativas que são conferidas pela ordem jurídica às autoridades tributárias em seu mister, sempre circunscritas ao comando normativo.

Como se observa, de antemão, o princípio da legalidade há que estar presente sempre a impor deveres, conferir prerrogativas, estabelecer limites.

⁸ BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do Processo Administrativo Tributário e Lei Ordinária*. Justiça Tributária. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 67.

⁹ Os limites da ação investigatória em relação aos indivíduos é preocupação de JAMES MARINS que ressalta: “Disciplinar a relação jurídica subjacente à atividade de fiscalização implica determinar as prerrogativas e limites da ação investigatória estatal em relação ao indivíduo. (Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial, São Paulo: Dialética, 2001, p. 220). Mais adiante, ainda aduz o autor: “O comando constitucional é claro ao prever a possibilidade da presença estatal, aferindo elementos necessários à verificação da incidência tributária, dando fulcro constitucional à idéia de efetividade na arrecadação. Porém, desde logo, nota-se que as prerrogativas do Fisco para se imiscuir no patrimônio, nos rendimentos e nas atividades econômicas dos

Mas, as normas legais terão que ser bem feitas, equacionando correta e adequadamente os direitos da Administração e os deveres dos contribuintes, jamais fazendo com que o peso maior incline o pêndulo em favor de uma ou de outra parte.¹⁰

Sempre que a norma atribui poderes a autoridades públicas podem acontecer excessos, abusos e distorções. A atividade fiscal não está imune a este fenômeno, lamentavelmente, quer pela interpretação incorreta dos limites de sua atuação, quer pela óptica com que o interesse público – que pretende representar – é analisado. Daí ser possível afirmar que só a lei tributária justa e correta não basta. É necessário que a Administração Tributária aja adequadamente, com equilíbrio e respeito, como ensina Victor Uckmar: *“Pero la legislación ‘cierta’ para um Fisco ‘equitativo’, ‘eficiente’ y ‘transparente’ no es suficiente para la seguridad jurídica de los contribuyentes; es necesaria también una adecuada Administración.”*¹¹

Os abusos e excessos cometidos na atividade fiscalizatória tributária resultam em responsabilidade do Estado, pois o agir fiscal se dá em nome do Estado, assumindo este o ônus de reparar os danos causados aos contribuintes. Os agentes da fiscalização também encontram no sistema normativo a disciplina jurídica a coibir práticas abusivas, podendo ser responsabilizados administrativa e penalmente.

A matéria é ampla e interessante, de caráter multidisciplinar. E, embora, esteja circunscrita aos domínios do universo jurídico brasileiro, não poderíamos ignorar as lições que advêm do direito comparado, a demonstrar que a nossa realidade não difere, na essência, da realidade de outros países; que os problemas que enfrentamos e as preocupações que nos afligem também atormentam as autoridades e os operadores do Direito que vivem alhures.

contribuintes se subordinam à lei, que deve Ter no mínimo a aptidão para assegurar a eficácia dos direitos individuais dos sujeitos à fiscalização (*Op. cit.* p.225).

¹⁰ JOSE JUAN FERREIRO LAPATZA denuncia a existência de normas jurídicas mal feitas, que *tipifican a las relaciones que unen a Administración y contribuyentes no como relaciones entre iguales sometidas por igual a la Ley y al Derecho; sino como “relaciones de poder” según el tipo elaborado por los juristas alemanes de principios de siglo que Hensel, magistralmente, describió en 1926 con estas palabras: “El tipo de relación de poder está claro en sus distintivos esenciales; lo fundamental de esta especial figura de vinculación jurídica entre dos sujetos de derecho parece ser que, por lo general, lo decisivo en el contenido de las relaciones jurídicas es la voluntad de una de ellas manifestada en una orden. Poder ordenar y tener que obedecer y no estar autorizado a exigir y deber prestar es lo que revela más claramente la antítesis esencial”, entre relaciones de poder, añado yo, incompatibles con el orden democrático y relaciones entre dos sujetos, Administración y administrado, sometidos ambos por igual en la exigencia y cumplimiento de sus respectivas obligaciones, a la Ley y al Derecho (El Estatuto del Contribuyente y Las Facultades Normativas de La Administración (Derecho Tributario y orden democrático). Justiça Tributária. São Paulo: Max Limonad, 1988, pp. 313-314).*

¹¹ *El Sistema Tributario: Las instituciones, Las Administraciones Fiscales, Los Contribuyentes.* Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba I - Direito Tributário (organizador: Celso Antônio Bandeira de Mello). São Paulo: Malheiros, 1997, p. 113.

Como contribuição adicional, procuramos, sempre que oportuno, oferecer exemplos práticos, frutos da observação ou de nossa própria experiência profissional, que retratam o *modus operandi* da atividade fiscalizatória tributária. Tais exemplos, longe de justificar eventuais abusos ou distorções que sejam cometidos, refletem a complexa realidade brasileira no campo normativo tributário, onde os agentes públicos executam normas de constitucionalidade ou legalidade duvidosas, mas o fazem por dever de ofício.

A abordagem do tema não poderia prescindir de conceitos extraídos da Teoria Geral do Estado, da Administração Pública e dos Atos Administrativos, eis que a atividade fiscal tributária é desenvolvida pela Administração Pública, através de atos praticados por seus agentes, objetivando a concreção dos objetivos do Estado, fixados no ordenamento jurídico.

Na segunda parte, tratar-se-á da atividade fiscalizatória de cunho tributário propriamente dita, seus objetivos, princípios informadores, concepções doutrinárias e o uso dos indícios, presunções e ficções no labor fiscalizatório.

Quando se defrontam os interesses da Administração Pública e dos contribuintes, entram em cena direitos e deveres. Procuramos, daí, pinçar do texto constitucional e da melhor doutrina, os direitos dos contribuintes, suas garantias, mas também os deveres que o ordenamento jurídico lhes impõe para o equilíbrio social.

Como já salientamos, a atividade administrativa não está, infelizmente, infensa a práticas reprováveis de abusos, desvios de poder e excesso de exação. Um capítulo especial é dedicado ao tema, com a tipificação criminal de tais condutas e os recursos jurídicos que dispõem os contribuintes para coibir tais práticas e obter não só a punição pelos desvios, como também a indenização pelos prejuízos que lhes sejam causados. Ligado ao tema, está a Responsabilidade do Estado e dos Agentes Públicos, pelos danos que sejam causados na atividade fiscal tributária. Há que se ter, de antemão, a visão de que existe uma tendência crescente de responsabilização pessoal do agente público em tais casos, quando atua com excesso de exação e abuso ou desvio de poder.

Por fim, são levantadas algumas questões polêmicas relevantes na relação entre o fisco e os contribuintes. Questões que vêm sendo objeto de acalorados debates, como a inviolabilidade do domicílio, da correspondência, da comunicação e dos dados; o acesso às informações bancárias (proteção do sigilo); o tão discutido “direito ao silêncio” a ser invocado pelo contribuinte quando as informações que preste possam incriminá-lo.

Considerando-se que se trata de uma dissertação de mestrado, e como tal, um estudo analítico e interpretativo a respeito da ação fiscalizatória em âmbito tributário da Administração Pública, sem sombra de dúvidas, a vivência de seu autor, no exercício profissional, poderia influir para uma conotação fiscalista ao trabalho. Procuraremos, no entanto, fugir desta tendência, sem que isso signifique renunciar ao direito de divergir em aspectos pontuais, trazendo à tona elementos que conduzam à reflexão, sem a pretensão de domínio da verdade.

Sabemos que a tarefa não se revela fácil. Mas, são as dificuldades, os percalços e os obstáculos que valorizam as conquistas, principalmente no mundo fascinante do Direito.

PARTE I

TEORIA GERAL DO ESTADO, DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DOS ATOS ADMINISTRATIVOS

CAPÍTULO I

O ESTADO E O DIREITO

SUMÁRIO: 1. Apresentação do Tema; 2. O Estado: conceito jurídico e político; 3. O Estado de Direito; 4. O Estado como agrupamento de seres humanos e o interesse público; 5. As funções do Estado; 6. A atividade financeira do Estado; 7. O poder de tributar.

1 Apresentação do tema

Na história da humanidade, o Estado surgiu pela vontade dos cidadãos. Estes renunciaram à plenitude de sua liberdade em nome de uma entidade que promovesse o equilíbrio dos conflitos e aspirações. Cabe, assim, ao próprio Estado criado pela vontade dos homens, estabelecer os objetivos da sociedade que o compõe guiando a coletividade ao alcance de tais propósitos.¹²

O Estado nasceu em contraposição à desordem e ao caos. Mas podem existir, e existem Estados onde acontecem o caos e a desordem, onde existe o abuso e o arbítrio. Neste momento sobleva a necessidade de que a disciplina normativa seja baseada em princípios justos, onde o direito e a justiça trilhem coalescentes e harmônicos. Isto só é possível num Estado de Direito, onde seja assegurada a realização da justiça, de modo a se evitar o arbítrio, elevando-

¹² Vejamos, neste aspecto as idéias do ilustre professor da Universidade Princeton, Harvey S. Rosen: *Los objetivos de la sociedad los establece el Estado, que guía a la sociedad hacia su consecución. Por supuesto, hay diferencias considerables en la elección de los objetivos. Platón concibió un Estado cuyo objetivo era alcanzar una edad de oro en la que las acciones humanas estuviera guiadas por la racionalidad perfecta. Por otra parte, Adolf Hitler consideró que el propósito del Estado era la obtención de la pureza racial. "El Estado es un medio para un fin. Su fin está en la preservación y progreso de una comunidad de criaturas física y psíquicamente homogéneas". Según Lenin, el Estado del proletariado tiene el propósito de conducir a todo el pueblo al socialismo., de ser el maestro, el guía, de todo el pueblo trabajador explotado. (Manual de Hacienda Pública. Edición española a cargo de Ignacio Zubiri y Antonio de Lecea. Barcelona: Editorial Ariel S.A., 1998, pp. 22-23).*

se ao ponto mais alto a segurança jurídica”.¹³ Ou, no dizer de Alberto Xavier: “O Estado de Direito foi, ao menos inicialmente, concebido como aquele que tem por fim o direito e atua segundo o direito, isto é, aquele que tem a justiça por fim e a lei como meio de sua realização”.¹⁴

É o Estado, portanto, uma entidade jurídica superior, dotada de poderes para disciplinar a convivência de seus concidadãos no alcance das finalidades públicas.

Em que se insere, neste aspecto, a fiscalização tributária desenvolvida por representantes do Estado? Insere-se exatamente na sua função de, ao lado de outros aspectos de ordem político-administrativa, contribuir para o alcance dos objetivos da sociedade, na consecução das finalidades públicas.

Pela própria realidade em que vivemos – na qual se insere este trabalho – entendemos fundamental analisar o Estado moderno, sob a ótica da sociologia política e da moderna doutrina, e o direito como norte da sua atuação.

2 A concepção jurídica e política do Estado

Sob a perspectiva positivista, o Estado moderno e o Direito se identificam.¹⁵ O Estado é poder, concentrando em si todos os poderes, inclusive o poder maior que é o de criar o direito, que Norberto Bobbio chama de “processo de monopolização da produção jurídica por parte do Estado”.¹⁶ A este poder está associada a idéia de *soberania*, uma vez que outras organizações

¹³ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. (atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 129.

¹⁴ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 8.

¹⁵ Hans Kelsen, contrariando a posição de John Austin, salienta que “Austin compartilha a opinião tradicional, segundo a qual o Direito e o Estado são duas entidades diferentes, embora não vá tão longe quanto a maioria dos teóricos jurídicos, que apresentam o Estado como o criador do Direito, como o poder e a autoridade moral por trás do Direito, como o deus do mundo do Direito. A teoria pura do Direito mostra o verdadeiro sentido destas expressões figuradas. Ela mostra que o Estado como ordem social deve ser necessariamente idêntico ao Direito, ou pelo menos, com uma ordem jurídica específica, relativamente centralizada, isto é, a ordem jurídica nacional em contraposição com a ordem jurídica internacional, altamente descentralizada. Justamente como a teoria pura do direito elimina o dualismo de Direito e justiça e o dualismo de Direito objetivo e subjetivo, ela abole o dualismo de Direito e Estado”. (*Teoria Geral do Direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000, prefácio, fl. XXXI).

¹⁶ Norberto Bobbio afirmou que com a formação do Estado moderno, a sociedade assume em troca uma estrutura monista, no sentido de que o Estado concentra em si todos os poderes, em primeiro lugar o de criar o Direito: não lhe basta colaborar com sua criação, mas ser o único que estabelece o Direito, diretamente através da lei, ou indiretamente através do reconhecimento e controle das normas de formação consuetudinária (*El positivismo jurídico: Lecciones de Filosofía del Derecho reunidas por el doctor Nello Morra*. Traducción de Rafael de Asís y Andréa Greppi. Madrid: Editorial Debate S.A., 1993, p. 45).

humanas também possuem poder. Mas somente o Estado tem a “supremacia das competências”.¹⁷

A distinção dos poderes do Estado, em relação aos poderes de outras organizações sociais não passou despercebida por Canotilho, quando este afirma que “o Estado é, assim, uma forma histórica de organização jurídica do poder dotada de *qualidades* que a distinguem de outros ‘poderes’ e ‘organizações de poder’. Quais são essas qualidades? Em primeiro lugar, a qualidade de *poder soberano*. A soberania, em termos gerais e no sentido moderno, traduz-se num *poder supremo* no plano interno e num *poder independente* no plano internacional”.¹⁸

São as normas jurídicas que exteriorizam a vontade do Estado, disciplinando o comportamento dos indivíduos na sociedade, regulando sua conduta, impondo o respeito aos demais componentes da coletividade e aplicando sanções em caso de descumprimento. Como salienta Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, “na visão kelseniana a estrutura da norma jurídica estabelece um enlace formal entre a hipótese e um mandamento, cuja relação de imputação prevê uma sanção para que alcance seu efeito coercitivo”.¹⁹

É certo, assim, que o Estado interfere na vida humana e nas liberdades humanas, para proteger a vida e a liberdade de outros seres humanos que se acham sob sua proteção. *Estado e indivíduo* são partes de binômio indissociável, cujos elementos, em tese, deveriam ser compatíveis no mais alto grau (...). Cabe ao Estado estabelecer... um sistema de *limitações à liberdade* de todo aquele que, ao projetar-se, além do *eu*, afeta o exercício de direitos por parte de outro indivíduo ou da coletividade.²⁰

Dentre as funções de poder do Estado existem aquelas de caráter político onde este personifica o administrador dos interesses da comunidade que o compõe, passando a ser responsável pelo atendimento dos anseios dos administrados. Neste momento o Estado passa a buscar na coletividade os recursos indispensáveis ao cumprimento de seus deveres institucionais, interferindo diretamente na economia.

¹⁷ Reinhold Zippelius ensina que “São precisamente as competências que se revestem de particular importância quando se trata de distinguir o Estado de outras comunidades juridicamente ordenadas (p. ex. de municípios ou sociedades por ações). O Estado é apenas aquela comunidade que, como instância suprema, dispõe do instrumento de direção normativa (que tem, portanto, a *supremacia das competências*)”. (Teoria Geral do Estado, Trad. de Karin Praefke-Aires Coutinho. Coord.: J.J.Gomes Canotilho, 3 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997).

¹⁸ J.J.GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 2 ed. Coimbra: Almedina, 1998, p. 83.

¹⁹ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2000, p.18.

²⁰ CRETELLA JÚNIOR, José. *Liberdades Públicas*. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1974, p. 22.

3 O Estado de Direito

A concepção originária de Estado de Direito, fundamentada no ideal político-liberal ocidental do século XIX, se consubstanciava numa oposição ao estado absolutista. Visava, na essência, a limitar o poder pelo direito, como garantia dos indivíduos contra o arbítrio. Com o Estado de Direito os governantes e autoridades públicas submetem-se ao direito e são objeto de normas jurídicas, como os indivíduos, não estando, pois, acima e fora do direito.²¹

José Casalta Nabais preleciona que “o Estado de Direito existe para a solução da relação de tensão entre o poder que tem por essência a dominação sem fronteiras nem obstáculos, e o direito, cujo papel é justamente o de manter o exercício daquele dentro de determinados limites, de modo a assegurar aos cidadãos um âmbito de liberdade e autonomia.”²²

O Estado de Direito só se consolida quando existe a democracia (expressão da igualdade, liberdade e dignidade da pessoa) e não somente quando o poder estatal se submete à lei. Eis a propósito, a assertiva de Geraldo Ataliba: “É corrente a afirmação de que Estado de Direito é o que se subordina à lei. Tal concepção, entretanto, é equivocada, porque insuficiente. Equivocada na medida em que se ajusta à maioria dos Estados modernos, os quais *sempre* atuam de acordo com a lei”.²³

Com efeito, os massacres, as atrocidades e a barbárie cometidos nos momentos mais dramáticos da história universal sempre tiveram respaldo na lei.

Bem por isso, com a lucidez que envolve todo o seu raciocínio jurídico, Lúcia Valle Figueiredo vislumbra outros aspectos, além das normas que dão os contornos do Estado de

²¹ MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno – De acordo com a EC 19/98.4* ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 23.

²² Casalta Nabais chama a atenção para o fato de que as modernas constituições da Europa Ocidental esqueceram de estabelecer deveres fundamentais ao lado dos direitos fundamentais. Justifica que uma boa parte de tais constituições foram adotadas na seqüência da queda de regimes totalitários ou autoritários que tratavam davam aos cidadãos *status passivus* ou *status subjectionis* (designação atribuída a Jellinek). Foi o caso das constituições italianas (de 1947), da Alemanha (de 1949), de Portugal (de 1976), Espanha (de 1978). (In *Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 16.

De nossa parte, podemos analisar que a atual Constituição brasileira embora o Capítulo I, do Título II, trate dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos, contendo 34 incisos, só se menciona o termo “obrigação” no inciso I, para estatuir que homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações (p. 16 e 17). É claro que em outros dispositivos existem deveres e obrigações como a obrigação de alistamento militar, o voto obrigatório e o dever da família, da sociedade e do Estado de assegurar à criança e ao adolescente, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão (art. 227), ou o dever da família em relação à educação e da sociedade colaborar para o pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho (art.205).

²³ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. Op. cit., p.120.

Direito: “A sujeição à lei é insuficiente para caracterizar o Estado de Direito; há necessidade da existência de determinadas outras características, absolutamente essenciais, tais sejam: a *separação de poderes* para a existência dos *freios e contrapesos*; do *juiz natural*, ou, em outras palavras, de *juiz não-de exceção ou ‘post facto’*, e, além disso, certamente, de *juiz imparcial*, dotado de prerrogativas para a o exercício da magistratura.²⁴

Também Odete Medauar comunga da idéia de que a concepção de Estado de Direito não se resume à regra escrita e aponta seus elementos básicos: sujeição do poder público à lei e ao direito (legalidade); declaração e garantia dos direitos fundamentais; funcionamento de juízos e tribunais protetores dos direitos dos indivíduos; criação e execução do direito como ordenamento destinado à justiça e à paz social.²⁵

O Estado de Direito, portanto, não se resume a um Estado-legal, àquele subordinado às normas. Nem sua concepção pode ser vista sob um aspecto estático. Ao contrário, o respeito às instituições democráticas, a observância dos princípios e garantias individuais, a segurança jurídica e a realização dos anseios da sociedade, num clima de ordem e paz é que marcam a existência de um autêntico Estado de Direito.

A conquista da moderna concepção de Estado de Direito é resultado de muito esforço, de uma luta ingente de grandes juristas, filósofos e pensadores, para a superação dos diversos obstáculos, das inúmeras barreiras que surgiam decorrentes, principalmente, das crises políticas e sociais, do agigantamento das funções estatais, do robustecimento das autoridades públicas, da hipertrofia normativista e da excessiva discricionariedade administrativa.²⁶

Embora mitigada pela ação forte, contundente, do Poder Judiciário, na correção dos desvios que continuam a ser intentados, a ameaça contra o Estado de Direito continua.

²⁴ *Estudos de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 87.

²⁵ *Direito Administrativo Moderno... op. cit.*, p. 24.

²⁶ Já em 1975, há mais de duas décadas e meia, por tanto, Sainz de Bujanda já manifestava sua preocupação com a sobrevivência do Estado de Direito, diante deste quadro tão ameaçador. Eis a profundidade da apreensão do destacado mestre espanhol: “La crisis política y social de nuestro tiempo, el crecimiento de las funciones estatales, el robustecimiento de la autoridad pública, la hipertrofia normativista de épocas recientes, el ensanchamiento de las actividades administrativas discrecionales y otros muchos factores que no pueden ahora examinarse, han estado a punto de provocar en la ciencia política, la muerte de la idea del *Estado de Derecho*. Creo sin embargo, que esta idea constituye un asidero firme contra abusos y desvarios. Ciertamente habría de ser despojada de elementos accidentales, contingentes, adheridos a ella en el curso de los años, al compás de acontecimientos históricos que no es el momento de evocar. Necesitará, sin duda, ser ajustada a los tiempos nuevos. Pero hay en ella algo sustancial que no puede abandonarse si el hombre contemporáneo quiere articular su vida en una organización política justa y racional. Consiste sencillamente en la supremacía de la norma sobre la arbitrariedad, en la demarcación de lo que el Poder público puede hacer y de aquello que le está vedado, en la clara definición de competencias, en el amparo de derechos subjetivos indeclinables, en la independencia de la función judicial y en muchos otros bienes jurídicos, consustanciales, no ya con este o aquel tipo de organización

Sempre que se agravam as crises sociais, os governantes, ao invés de reconhecerem os fracassos de sua ação equivocada e de buscarem novos rumos, procuram aumentar seus “poderes”, golpeando as instituições como se a democracia fosse a responsável por todos os males. Proliferam, então, normas editadas pela burocracia governamental, limitativas das liberdades públicas, usurpando a competência do Poder Legislativo.²⁷

4 O Estado como agrupamento de seres humanos e o interesse público

Independentemente da forma de governo adotada, o Estado é essencialmente um agrupamento de seres humanos²⁸ com interesses e aspirações diversas, muitas vezes conflitantes. “Na verdade, a população de um Estado está dividida em vários grupos de interesses mais ou menos opostos entre si”.²⁹

Esses seres humanos são considerados uma unidade, como destaca Kelsen³⁰: “Assim como o Estado tem apenas um território, ele tem apenas um povo, e, como a unidade do território é jurídica e não natural, assim o é a unidade do povo. Ele é constituído pela unidade da ordem jurídica válida para os indivíduos cuja conduta é regulamentada pela ordem jurídica nacional, ou seja, é a esfera pessoal de validade dessa ordem”.

A inserção do povo na ordem jurídica estatal, é também analisada por Kelsen: “Exatamente como a esfera territorial de validade da ordem jurídica nacional é limitada, assim também o é a esfera pessoal. Um indivíduo pertence ao povo de um dado Estado se estiver incluído na esfera pessoal de validade de sua ordem jurídica. Assim como todo Estado contemporâneo abrange apenas uma parte do espaço, ele também compreende apenas uma parte da humanidade. E, assim como a esfera territorial de validade da ordem jurídica nacional é determinada pelo Direito internacional, assim o é sua esfera pessoal”.

política, sino con la propia esencia de la persona humana. (*Hacienda y Derecho I*, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975, pp. 51-52).

²⁷ Há que se observar que esta realidade se afigura mais freqüente nos países de regime presidencialista. As grandes crises sociais nos países parlamentaristas conduzem à queda dos comandos e convocações de eleições gerais. Não queremos com isso afirmar que o parlamentarismo seja a panacéia para todas as crises, mas que é, sem dúvida, um regime que melhor permite a correção de rumos e a continuidade de políticas que demonstrem acertos e conquistas sociais.

²⁸ “La esencia del Estado consiste en ser, fundamentalmente, una institución agrupadora de seres humanos. No depende esta esencia de la forma de Estado o de gobierno, ni siquiera de la tenencia o no de una constitución democrática. Así pues, la esencia del Estado se agota en el afán asociativo humano, pues no es balde el Estado persigue ante todo unir individuos, agruparlos y solidarizarlos”. (MANTEGA, Rafael Ruiz; OLIVENCIA, Antonio-Rafael Hernández; LOPEZ, Javier Fernández. *Introducción al Derecho y Derecho Constitucional*. Madrid: Editorial Trotta, p.91).

²⁹ KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Estado... op. cit.* p. 267.

Em decorrência da unidade dos seres humanos pertencentes ao Estado (embora possuam interesses divergentes) a sobrevivência destes depende da edição de normas de conduta. São as normas jurídicas que pretendem, num momento histórico, representar os interesses coletivos, despreocupando-se com os anseios individuais. Afinal, o Estado existe não para o atendimento das aspirações individuais e sim para o atendimento do interesse público, ou seja, o interesse coletivo.

A expressão “interesse público” – como afirma Maria Sylvia Zanella Di Pietro, aparece associada, com frequência, a outras expressões semelhantes, como interesse geral, interesse coletivo, utilidade pública, interesse difuso, bem comum a tantas outras, mencionadas ora com sentidos idênticos, ora com sentidos diversos.³¹ Esta diversidade de acepções não passou despercebida, também, por Lúcia Valle Figueiredo que observa: “*interesse público* tem acepções diversas e pode aparentemente apresentar-se como conceito fluido”.³²

Com frequência confunde-se interesse público com o interesse dos administradores públicos. Em verdade, ideal seria que houvesse uma harmonia perfeita, uma comunhão indissociável entre os atos praticados pelos administradores públicos e o interesse maior dos destinatários, ou, pelo menos, da maioria dos destinatários de tais atos.

A administração pública deve ser a viabilizadora, a guardiã, a protetora do interesse público. O interesse público é indisponível, irrenunciável por aqueles que tem o dever de preservá-lo, de efetivá-lo.³³

As normas jurídicas elaboradas pelos representantes da comunidade é que devem espelhar o que significa, em determinado momento, o interesse público. Daí a conclusão

³⁰ Idem, p. 334.

³¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discrecionalidade Administrativa na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1991, p. 153.

³² FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 4 ed. rev. ampl. e atual. com as Emendas 19 e 20 de 1998. São Paulo: Malheiros, 2000, p.33.

³³ É exatamente Maria Sylvia Zanella Di Pietro quem oferece a melhor noção de interesse público: Em primeiro lugar, não se pode dizer que o interesse público seja sempre aquele próprio da Administração Pública; embora o vocábulo “público” seja equívoco, pode-se dizer que, quando utilizado na expressão interesse público, ele se refere aos beneficiários da atividade administrativa e não aos entes que a exercem. A Administração Pública não é a titular do interesse público, mas apenas a sua guardiã; ela tem que zelar pela sua proteção. Daí a *indisponibilidade* do interesse público (...).

Não se pode também dizer que o interesse público coincida sempre com o interesse da totalidade dos cidadãos que compõem determinada comunidade, uma vez que os interesses são, em regra, conflitantes. Em um Estado que adota, a partir do preâmbulo da Constituição, a idéia de uma sociedade *pluralista*, está afirmada a existência de diversidade de opiniões, de ideais, de culturas, de religião, de classes sociais, cada qual com seus próprios interesses (...).

A expressão “interesse público”, em sentido amplo, constitui o gênero que compreende várias modalidades: o *interesse geral*, afeto a toda a sociedade; o *interesse difuso*, pertinente a um grupo de pessoas caracterizadas pela

sempre oportuna de Lúcia Valle Figueiredo: “Interesse público, dentro de determinado ordenamento positivo, é aquele a que a Constituição e a lei deram tratamento especial”.³⁴

5 As funções do Estado

Sempre que se faça uma análise as funções do Estado, vem a lume a tripartição dos poderes preconizada por Montesquieu, distinguindo as funções legislativa, executiva e jurisdicional.³⁵

A moderna doutrina questiona a *tripartição* do poder. Em verdade o poder não é dividido em partes, é unitário, é o poder do Estado.³⁶

Explica Manoel Gonçalves Ferreira Filho que “a divisão do poder consiste em repartir o exercício do poder político por vários órgãos diferentes e independentes, segundo um critério variável, em geral funcional ou geográfico, de tal sorte que nenhum órgão isolado possa agir sem ser freado pelos demais. A divisão prescreve o arbítrio, ou ao menos o dificulta sobremodo, porque só pode ocorrer se se der o improvável conluio de autoridades independentes. Ela estabelece, pois, um sistema de *freios e contrapesos*, sob o qual pode vicejar a liberdade individual”.³⁷

A exteriorização da vontade do Estado se dá, portanto, através das funções estatais de *legislação*, de *administração* e de *jurisdição*. O desempenho de tais funções são atribuídas a

indeterminação e indivisibilidade; e o *interesse coletivo*, que diz respeito a um grupo de pessoas determinadas ou determináveis (*op. cit.* pp.163-165).

³⁴ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo. Op.cit.*, p. 33.

³⁵ Manoel Gonçalves Ferreira Filho, comenta que esta classificação, devida a Montesquieu, encontra, porém, antecedentes na obra de Aristóteles e Locke. O primeiro na *Política*, reparte as funções do Estado em *deliberante* (consistente na tomada das decisões fundamentais), *executiva* (consistente na aplicação pelos magistrados dessas decisões) e *judiciária* (consistente em fazer justiça), sem cuidar de sua separação, sem sugerir, ainda que de longe, a atribuição de cada uma delas, a órgão independente e especializado. Locke também reconhece três funções distintas: a *legislativa* (consistente em decidir como a força pública há de ser empregada), *executiva* (consistente em aplicar essa força no plano interno, para assegurar a ordem e o direito) e a *federativa* consistente em manter relações com outros Estados, especialmente por meio de alianças – *foedus*, em latim, significa aliança). Indo além do istagirita, o inglês chega mesmo a recomendar uma separação entre a função legislativa, de um lado, e as funções executiva e federativa, de outro, as quais devem estar sempre reunidas nas mesmas mãos, por importarem uso de força. A divisão e a distribuição clássicas, porém, são incontestavelmente atribuídas ao autor do *Espírito das Leis. (Curso de Direito Constitucional. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 79).*

³⁶ Ver a respeito a análise de Alexandre Barros Castro: “O poder é um só, constitui-se numa unidade. Representa ele um querer único, um atributo do Estado. A imprecisão da expressão *tripartição dos poderes* decorre da confusão que se faz entre os conceitos de “poder”, “função” e “órgãos” (...). “Assim, o poder é uno e indivisível; a distinção que se faz é entre os órgãos desempenhantes das funções estatais”. (*Procedimento Administrativo Tributário. São Paulo: Atlas, 1996, p. 17).*

³⁷ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional... op. cit.* p. 78.

órgãos específicos que realizarão o seu mister com independência e exclusividade, não sendo vedadas, entretanto, as ações conjugadas em nome do interesse do Estado.

A atividade fiscal tributária da Administração Pública, representa uma função executiva, a ser desempenhada, sempre, em estrito cumprimento às normas emanadas dos órgãos legislativos. O controle jurisdicional se dá, por provocação, sempre que ocorram distorções ou abusos de poder por parte das autoridades administrativas ou divergências quanto à extensão dos poderes destes em seu labor fiscal.

6 A atividade financeira do Estado

A atividade financeira do Estado modificou-se no tempo, com a evolução da sociedade. No período clássico, ligado ao liberalismo dos séculos XVIII e XIX, o Estado não intervia no mundo econômico, respeitando as leis de mercado. O liberalismo entendia que tudo era do indivíduo e para o indivíduo, pugnava pelo livre comércio e não admitia a intervenção do Estado no domínio econômico.³⁸

É evidente que mesmo na condição de *não-interventor* o Estado necessitava de recursos para satisfação das despesas públicas e assim, socorria-se da tributação, mas os encargos tributários eram distribuídos igualmente entre os contribuintes. Os tributos tinham o caráter simples de cobrir as despesas.

No período moderno, que se iniciou nos fins do Século XIX, o Estado passou à condição de interventor no domínio econômico, sendo identificadas as seguintes razões: a) as grandes oscilações por que passavam as economias, fazendo com que fossem de períodos de grande euforia para períodos de depressão, e vice-versa; b) das crises provocadas pelo desemprego que ocorria em larga escala nas etapas de depressão, gerando grandes tensões sociais; c) dos efeitos cada vez mais intensos das descobertas científicas e de suas aplicações; d) dos efeitos originados da Revolução Industrial com o surgimento de empresas fabris de grande porte, com o conseqüente agravamento das condições materiais dos trabalhadores.³⁹

O Estado passou, deste modo, a intervir, através da tributação, no mundo econômico e social. Esta tributação deixou de sobrecarregar igualmente os contribuintes, respeitando-se, na medida do possível, sua capacidade contributiva.

³⁸ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*. 12 ed. atual. e aum. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 4.

³⁹ Idem, pp. 5-6.

Consoante Francisco Cavalcanti – o padrão de *Estado Interventor* se revela em três linhas: a) o Estado como sujeito da atividade econômica; b) o Estado como ente regulador, basicamente com o exercício do poder de polícia sobre as atividades econômicas (tendo também atividades de planificação); c) o Estado exercendo atividades indutoras, através, por exemplo, de política fiscal e creditícia no sentido de motivar atividades consideradas relevantes para o desenvolvimento econômico e social.⁴⁰

Na evolução que ocorreu, ampliou-se a atividade financeira do Estado, abarcando atos de natureza tributária e outros alheios à tributação, como bem observou Sainz de Bujanda, manifestando sua compreensão no sentido de que a atividade financeira do Estado e dos demais entes públicos não se limita a estabelecer e arrecadar impostos. Seu âmbito é muito mais amplo. Existem, com efeito, duas manifestações dessa atividade que não têm caráter tributário: 1) os atos que se realizam para a obtenção de meios econômicos, mediante procedimentos não impositivos (gestão do patrimônio estatal, emissão de títulos da dívida pública, exploração de empresas industriais, etc.); 2) os atos que se produzem para o emprego e distribuição dos recursos que, por qualquer condutos afluem ao tesouro público. Estes dois grandes grupos de atos, apesar de não terem caráter tributário, se regem, também, por normas jurídicas especiais, que devem integrar-se dentro do sistema jurídico financeiro.

Segundo Sainz de Bujanda, a essência da atividade financeira é econômica. Poderá discutir-se a influência maior ou menor de outros fatores – políticos, sociais, jurídicos no processo do fenômeno financeiro. Porém, em todo o caso, a atividade financeira, considerada em si mesma, tem natureza econômica.⁴¹

A atividade financeira do Estado não é, portanto, uma atividade fim. Através dela o Estado cumpre uma função instrumental, como apregou Giannini: “Para administrar o patrimônio, para determinar e arrecadar os tributos, para conservar, destinar e investir as somas que ingressaram, o Estado cumpre uma série de atos cujo conjunto constitui a *atividade financeira*, a qual se distingue de todas as demais no que não atende diretamente à satisfação de uma necessidade da coletividade, senão que cumpre uma *função instrumental* de fundamental importância, sendo seu normal desenvolvimento uma condição indispensável para o desenvolvimento de todas as outras atividades (tradução livre)”.⁴²

⁴⁰ CAVALCANTI, Francisco Queiroz Bezerra. *Reflexões sobre o Papel do Estado Frente à Atividade Econômica*. Revista Trimestral de Direito Público nº 20, pp. 67/68.

⁴¹ *Hacienda y Derecho...* op. cit. p. 7.

⁴² GIANNINI, Achille Donato. *Elementi di Diritto Finanziario*. Milão: Giuffrè, 1945, p.3.

A atividade financeira do Estado, tem, numa visão clássica, o objetivo de proporcionar à coletividade o acesso a bens e serviços públicos.

7 O poder de tributar

Independente do modelo de Estado que se adote – interferindo com maior ou menor intensidade na economia – é inquestionável que este realiza uma atividade financeira, arrecadando e gerindo o produto da arrecadação, não só para que possa manter sua soberania, como também para cumprir as suas finalidades institucionais em favor do interesse público.

Por não ser objetivo deste trabalho não iremos tratar da aplicação dos recursos auferidos em função da tributação.

O poder de fiscalizar existe, porque existe o poder de tributar. Mas, afinal, o que significa o poder de tributar que os italianos e espanhóis chamam de potestade tributária?

No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O *poder de tributar* nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta.⁴³

Na concepção de Onofre Alves Batista Júnior, o poder tributário ou poder de instituir tributos, nada mais é do que uma das facetas do Poder Político Estatal para realização do bem comum, ou seja, é apenas uma *manifestação especialíssima do Poder de Polícia* em um sentido lato.⁴⁴

A seu turno, Casalta Nabais explica que “em sentido estrito ou técnico, o poder tributário consubstancia-se no poder conferido constitucionalmente ao legislador para a criação, instituição, estabelecimento ou “invenção” dos impostos (*Steuererfindungsrecht*) e sua disciplina essencial. Por conseguinte, distingue-se das outras titularidades activas relativas aos impostos como a competência tributária, a capacidade tributária activa e a titularidade das receitas dos impostos”.⁴⁵ Na concepção do destacado mestre lusitano “o poder tributário pode ser caracterizado como um poder constitucional, indisponível (a título definitivo ou a título temporário), abstracto, permanente e limitado (em que se inclui o seu carácter territorial)”.⁴⁶

No exercício do *poder de tributar* o Estado assume o papel de *legislador*, na criação dos tributos e de *administrador* na fiscalização dos tributos, arrecadação e aplicação dos

⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 25.

⁴⁴ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Poder de Polícia Fiscal*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001, p. 141.

⁴⁵ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 682.

valores arrecadados. Esta dualidade pode conduzir a equívocos, como adverte Gian Micheli, uma vez que se fala de poder tributário ou poder de imposição seja para referir-se ao poder legislativo, pertencente ao Estado, em primeiro lugar, voltado para a instituição e regulação das prestações tributárias, seja para indicar o poder da Administração Pública que é competente para aplicar as normas tributárias. Ambas as categorias são legítimas, contanto que sejam consideradas distintas e não se faça confusão entre um momento e outro.⁴⁷

Ao Estado é acometido, portanto o poder (ou potestade) de instituir tributos, ou seja, de produzir normas jurídicas tributárias de cunho obrigacional. Esta potestade é também chamada de poder de imposição. Este poder de imposição, nas economias democráticas do ocidente – segundo Neumark - teriam os seguintes fins e funções (*fines e funciones de la imposición*): a) função político-financeira (*presupuestaria*): consistente em procurar os meios de cobertura daqueles gastos públicos que não podem e não devem ser financiados por outros procedimentos; b) função político-econômica: consistente em contribuir para a realização dos objetivos supremos, reconhecidos hoje como tais, da política econômica, que não são outros senão um desenvolvimento econômico o mais continuado possível e livre de graves oscilações no valor aquisitivo, um elevado índice no emprego do potencial de mão-de-obra e no aproveitamento dos fatores objetivos de produção (o qual, corretamente interpretado leva implícito um crescimento econômico relativamente vigoroso) e um equilíbrio da balança de pagamentos com meios próprios da economia de mercado; c) função sócio-política: consistente em procurar, na medida em que se considere politicamente desejável, uma redistribuição das rendas e do patrimônio em favor dos economicamente debilitados, sempre que tal objetivo não seja factível ou não o seja suficientemente, mediante medidas próprias da política de gastos.⁴⁸

O poder tributário do Estado é irrenunciável, conforme assevera Fonrouge: “o Estado não pode desprender-se deste atributo essencial, posto que, sem o poder tributário, não poderia

⁴⁶ Idem, p. 683.

⁴⁷ Com efeito, as funções do Estado não se concentram em um só poder. O Estado legisla, administra e julga. Micheli esclarece que o poder de editar as normas jurídicas de cunho tributário constituem uma manifestação do poder legislativo, expressão da Soberania, pertencente ao Estado, ao qual a Constituição confere a função legislativa. A potestade de produzir normas jurídicas tributárias pode, exatamente, ser definida como poder, ou potestade tributária, ou – como outros preferem, para colocar em evidência em que consiste o instrumento do tributo – poder de imposição. Por outro lado, o Estado, como administrador, desenvolve a atividade financeira, cumpre os ditames da lei, para assegurar sua soberania e sua própria sobrevivência. (*Curso de Direito Tributário*. Trad. de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marie Jr. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, pp. 58-59).

⁴⁸ NEUMARK, Fritz. *Principios de La Imposición* (Trad. de José Zamit Ferrer). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales – Ministerio da Hacienda, 1974, pp. 46-47.

subsistir. É como o oxigênio para os seres vivos. Por outra parte, os órgãos do Estado, ou quem os integra, carecem do direito de renúncia”.⁴⁹

Sem sombra de dúvidas, pela sua imprescindibilidade e pelo fato de afetar profundamente a vida econômica de um país, o poder tributário deve estar assentado em princípios de justiça e equidade, respeitando a capacidade contributiva, a segurança jurídica e a legalidade.

⁴⁹ FONROUGE, C.M. Giuliani. *Conceitos de Direito Tributário*. Tradução da segunda edição argentina do livro “Derecho Financiero” (Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970) por Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Livraria dos Advogados Editora, 1999, p. 34.

CAPÍTULO II

O ESTADO BRASILEIRO

SUMÁRIO: 1. O Regime Republicano e o Estado de Direito; 2. O poder de tributar no ordenamento jurídico brasileiro; 3. A definição da competência tributária no Brasil; 4. O poder-dever ou o dever-poder de fiscalizar.

1 O regime republicano e o Estado de Direito

O Brasil é um Estado que adota o regime republicano. É, assim, uma República, que na concepção de Roque Carrazza “é o tipo de governo fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade”.⁵⁰ A República Federativa do Brasil, conforme disposição expressa da Magna Carta, constitui-se em Estado Democrático de Direito.⁵¹

Ao estabelecer, no parágrafo único do art. 1º, que “todo o poder emana do povo...”⁵² a Constituição Federal sacramenta em nosso ordenamento jurídico o regime da representação popular corporificado no primado democrático. Aliás, o Estado Democrático de Direito é aquele cujos poderes emanam da vontade popular expressa em eleições livres e legítimas.⁵³

Inúmeros outros dispositivos do texto constitucional, notadamente as cláusulas pétreas relativas aos Direitos Fundamentais (princípios: legalidade, igualdade, acesso à justiça, juiz natural, etc...) dão os exatos contornos do Estado Brasileiro como um Estado Democrático de Direito. E na afirmação contundente de James Marins: “a Constituição é pedra e não é barro. É diamante, e não se molda com água fria. A Constituição estável é o supedâneo do Estado de Direito, garante a segurança jurídica e social e possibilita aos cidadãos que se pautem por regras basilares sobejamente conhecidas e assim respeitadas”.⁵⁴

⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9 ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 44.

⁵¹ Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I – a soberania; II – a cidadania; III – a dignidade da pessoa humana; IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V – o pluralismo político.

⁵² Eis o texto do Parágrafo único citado: “Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

⁵³ MAGALHÃES, Roberto Barcellos de. *Comentários à Constituição Federal de 1988 – Vol. I*. Rio de Janeiro: Liber Júris, 1993, p. 6.

⁵⁴ *A pena de morte para a Constituição*. Artigo publicado no jornal “Gazeta do Povo” de Curitiba, Pr, em 07/03/93, p. 6.

2 O Poder de tributar no ordenamento jurídico brasileiro

Na realidade brasileira, a Constituição Federal atribui ao Estado, através de suas pessoas jurídicas de direito interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), o poder de instituir tributos.⁵⁵ Este poder é definido através da *competência tributária* (entendida como a qualidade que a lei delega a determinados entes públicos de ser credores da obrigação tributária) do *sistema tributário nacional* (compreendido como o conjunto de normas e tributos) e da *limitação constitucional ao poder de tributar* (como, por exemplo as imunidades e as isenções).

A *competência tributária* compreendida dentro do *poder de tributar* é tão forte que Roque Carrazza chega a afirmar que “no Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há que se falar em *poder tributário* (incontrastável, absoluto), mas, tão-somente, em *competência tributária* (regrada, disciplinada pelo Direito). E leciona: “De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. Como veremos em seguida, cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico constitucional). A competência tributária subordina-se às normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que prevêm as concretas obrigações tributárias”.⁵⁶

Não é porém o pensamento de Lúcia Valle Figueiredo que reconhece, sim, a existência de um poder tributário não coincidente com a competência tributária das pessoas políticas.⁵⁷

Alinhamo-nos à existência de um *poder de tributar*. Assim não fosse, o constituinte não utilizaria esta alocação, quando trata “Das limitações do Poder de Tributar”, em seção própria do capítulo relativo ao “Sistema Tributário Nacional”. A competência tributária dos entes federativos é decorrência deste *poder* e com este não se confunde.

⁵⁵ Art. 145, CF – A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguinte tributos: “omissis”...

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito ... op cit.*, p. 287.

⁵⁷ Segundo LÚCIA VALLE FIGUEIREDO, “as competências tributárias correspondem à autorização para os entes estatais tributarem e encontram-se definidas na Constituição Federal, a qual nos dá, portanto, seu perfil... Na realidade, entendemos que apenas a competência é repartida, continuando o poder uno. Não há coincidência, portanto, entre competência tributária partilhada entre as pessoas políticas e poder tributário, este sim, estatal”. (*Estudos de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 17).

O constituinte brasileiro teve, é verdade, uma preocupação enorme com as questões tributárias. Resultado disso são os inúmeros artigos, incisos e parágrafos que nela figuram, descendo a detalhes que em outros países são tratados pela legislação infra-constitucional.

Cada ente da federação em sua esfera de competência, estatui normas que impõem deveres comportamentais e de alocação de recursos aos cofres públicos, como preleciona Geraldo Ataliba: “As normas tributárias... atribuem dinheiro ao estado e ordenam comportamentos – dos agentes públicos, de contribuintes e de terceiros – tendentes a levar (em tempo oportuno, pela forma correta, segundo os critérios previamente estabelecidos e em quantia legalmente fixada) dinheiro dos particulares para os cofres públicos.”⁵⁸

Aliás, para uma compreensão melhor da *competência tributária*, dela trataremos no tópico a seguir.

3 A definição da competência tributária no Brasil

Decorrente do regime federativo do Brasil e por força do art. 145 da Constituição Federal, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir os tributos de sua competência.⁵⁹ Isto decorre do regime federativo que prevê a autonomia das entidades com compõem a federação.⁶⁰

Cada uma dessas pessoas de direito público interno recebe do comando constitucional, pelo critério material, competências tributárias exclusivas, reservando-se à União a competência residual.⁶¹

Esta competência tributária significa também a competência para fiscalizar os tributos que institua.⁶² A determinação da função fiscal está atrelada à questão da competência

⁵⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5 ed. 5 tir. São Paulo: Malheiros, 1996, p.29.

⁵⁹ CF, Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos; II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

⁶⁰ Alexandre Barros Castro assim explica o significado de Federação: “Pois bem, o signo “federação” deriva do latim *foederare*, no sentido de unir, criar alianças, ou seja, aponta a união indissolúvel instituída por Estados membros desse agrupamento, e que se unem em torno de uma mesma nacionalidade, resultando, daí, uma só entidade soberana. Portanto, os entes que se agrupam dando origem à Federação não possuem soberania. Soberano é, única e exclusivamente o Estado brasileiro como um todo”. (*Teoria e Prática do Direito Processual Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 25).

⁶¹ CF art. 154. A União poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

⁶² A respeito, Ricardo Abdul Nour (“in” *Comentários ao Código Tributário Nacional, Vol 2, Coord. Ives Gandra da Silva Martins*, São Paulo: Saraiva, 1998, pp. 493-494) assim se manifesta: “A competência tributária é o

tributária. Esta atribuição, como assente na doutrina, está constitucionalmente prevista, não podendo ser motivo de delegação.⁶³ Com efeito, o Código Tributário Nacional prevê a competência tributária é indelegável. Cria, entretanto, a possibilidade, dentre outras, de atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, conferida por uma pessoa jurídica a outra.⁶⁴ Como regra decorrente da indelegabilidade tributária, a atividade fiscalizatória seria correlata à competência, mas existe a possibilidade de atribuição de um ente público a outro, não só da fiscalização, como da arrecadação dos tributos de sua alçada.

O rateio das receitas tributárias, prevista no art. 157 e seguintes, da Constituição Federal, cria áreas de intersecção de interesses de mais de um ente em relação a um mesmo tributo (por exemplo: os Municípios recebem 25% do ICMS arrecadado pelo Estado, assim, têm interesse em coibir a evasão do imposto, embora este não encontre em sua competência). Esta intersecção tem levado à elaboração de convênios de cooperação, que, entretanto, não chega ao ato jurídico administrativo de lançamento que é privativo da autoridade fiscal de cada pessoa jurídica de direito público interno.⁶⁵

A repartição de competências é um dos pontos cruciais da organização federal.⁶⁶ Ou, no ver de José Afonso da Silva, “esta distribuição constitucional de poderes é o ponto nuclear da noção de Estado Federal”.⁶⁷

Hugo de Brito Machado chega a identificar na *competência tributária*, um princípio jurídico da tributação, explicando-o: “o *princípio da competência* é aquele pelo qual a entidade tributante há de restringir sua atividade tributacional àquela área que lhe foi constitucionalmente destinada. Já sabemos que a *competência tributária* é o poder impositivo juridicamente delimitado, e, sendo o caso, dividido. O princípio da competência obriga a que

resultado da outorga de uma autorização soberana constitucional para exercer aptidões que, por sua vez, devem obedecer às circunscrições limitativas dos princípios, direitos e garantias que o Texto Magno cuidou de assegurar aos contribuintes. A fiscalização só pode ser feita por autoridade administrativa credenciada para o ato, com respaldo dos requisitos legais procedimentais, em prol de um procedimento vinculado encadeado por atos administrativos tributários porvindouros da pessoa política tributante”.

⁶³ COELHO. Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 758.

⁶⁴ CF, Art. 7º. “A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição (refere-se à Constituição Federal de 1946).

⁶⁵ Em inúmeros municípios do Estado do Paraná (acreditamos que o fato se observa também em outras unidades federadas), em decorrência de convênio firmado como Estado, as Prefeituras Municipais instalam “barreiras” em rodovias, para “fiscalizar” caminhões de transporte de produtos agropecuários, para impedir que estes deixem o território do município produtor, sem notas fiscais. Com isto o município “fiscalizador” garante uma participação maior na arrecadação tributária do ICMS.

⁶⁶ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. *Op. cit.* p. 145.

⁶⁷ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional*. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 417.

cada entidade tributante se comporte nos limites da parcela do poder impositivo que lhe foi atribuído”.⁶⁸

4 O Poder-dever ou dever-poder de fiscalizar

O poder-dever ou o dever-poder de fiscalizar acha-se inserido dentre as funções administrativas do Estado.

A doutrina se divide na adoção das locuções *poder-dever* e *dever-poder*. Hoje é mais aceita a segunda locução, na esteira do ensinamento de Celso Antonio Bandeira de Mello, que entende que “A administração – e, pois, o administrador – efeixam ‘*deveres-poderes*’, porquanto os poderes têm destino apenas serviente”.⁶⁹

Explica Odete Medauar, que “menciona-se amiúde, no direito administrativo brasileiro, a locução *poder-dever*, para expressar o dever conjugado ao poder ou, de modo similar, o *dever que nasce do exercício de um poder*”.⁷⁰ Também Cretella Júnior assinala: “Os órgãos da administração encontram-se numa situação de dever e, para darem cumprimento a este dever, o direito lhes confere poderes jurídicos”.⁷¹

De nossa parte, por entendermos que existe, de fato, um *poder* decorrente da Constituição e das leis, atribuído às autoridades administrativas e que é este *poder* que impõe o *dever* de realizar as finalidades públicas, temos dificuldade em assimilar uma condição de serviência do *poder* ao *dever*.

Como a atividade fiscalizatória é uma atividade administrativa tendente a buscar a realização de um interesse público, entendemos que existe um *poder-dever* de fiscalizar, ou, na concepção dos que entendem como dever poder, a existência de um *dever poder* de fiscalizar.

⁶⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário... op. cit.* p. 31.

⁶⁹ Eis o contexto em que se insere a lição do renomado mestre: “No passado, sublinhavam-se muito os ‘poderes’ da Administração. Ao depois, como hoje já se faz com alguma habitualidade, passou-se a mencionar os ‘poderes-deveres’ da Administração. Ainda assim, o binômio está mal expressado. O que se deve encarecer é que a Administração – e, pois, o administrador enfeixam ‘deveres-poderes’, porquanto os poderes têm destino apenas serviente. O direito administrativo por isso, não se aglutina – como ingenuamente possam pensar administradores desmandados – em torno da noção de poder, mas congrega-se ao derredor da idéia de dever e – repita-se – de obsequiosa obediência às finalidades estipuladas no imperativo legal” (*Discrecionariade e Controle Jurisdicional*. 2 ed. 5 tir. São Paulo: Malheiros, 2001, p.54.

⁷⁰ Esclarece, ainda, a autora, que “o sentido de poder no âmbito administrativo será bem apreendido se vier explicitado ou transmutado com base na idéia de função. No direito público, a palavra *função* é usada em várias conotações, dentre as quais: a) a atribuição ou competência ou encargos de um órgão, por exemplo (...) (*Direito Administrativo Moderno*. *Op. cit.* p. 124).

⁷¹ CRETELLA JR., José. *Anulação do Ato Administrativo por desvio de poder*. RDA nº 91- jan-mar, 1968, p. 38.

Este dever-poder é amplo e indeclinável – conforme salienta Mary Elbe Gomes Queiroz– dentro dos termos fixados na lei e decorre do exercício da competência que a lei atribui aos agentes da Administração Tributária, e se reflete num desdobramento do princípio da supremacia do interesse público sobre o particular (...).⁷²

O administrador fiscal, como todos os administradores públicos, tem o seu campo de ação perfeitamente delimitado pela lei, não podendo agir fora dos parâmetros fixados pelo legislador, porquanto sua função própria é a de *aplicador das leis*, é a de fazer as pessoas cumprirem as normas.⁷³

Não se trata de uma simples opção ou discricionariedade da administração tributária. Trata-se de uma obrigação emanada da lei, decorrente da qualidade do fisco como credor de tributos, ou seja, titular da pretensão tributária, competindo-lhe zelar para que tais tributos sejam carreados aos cofres públicos no momento certo, nos valores estabelecidos⁷⁴ e na forma prescrita na norma que o instituiu. A atividade de fiscalização objetiva, assim, controlar a efetividade do atendimento desta pretensão, pela conferência das informações patrimoniais e econômicas dos contribuintes sujeitos à tributação.⁷⁵

A fiscalização é uma das formas de manifestação do poder de polícia do Estado,⁷⁶ como bem apontou James Marins: “a própria noção de poder de polícia encerra a idéia de que, dentro

⁷² *Do lançamento tributário – execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 138.

⁷³ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário: a função fiscal*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 3.

⁷⁴ Alberto Xavier comenta que “a multiplicidade das situações tributárias, que depende da extensão do tipo normativo, conduz o Fisco a tomar a iniciativa de sua verificação e descoberta em ordem a prevenir a evasão, bem como a impor deveres de colaboração, quer aos eventuais contribuintes, quer a terceiros, no que toca ao conhecimento efetivo dos fatos tributários (*Do lançamento – Teoria Geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 115).

⁷⁵ Art. 145, § 1º, CF: “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”.

⁷⁶ CTN, art. 78. Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão do interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

É fácil entender-se a atividade fiscalizatória como manifestação do poder de polícia da administração pública, socorrendo-nos da concepção moderna de *poder de polícia* nos oferecida por MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, assim expressa: “Pelo conceito moderno, adotado no direito brasileiro, o poder de polícia é a atividade do Estado consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse público”. (*Direito Administrativo* 13 ed. São Paulo: Atlas, 2001 p.110).

da legalidade e do estrito respeito aos direitos individuais, tem o Estado o dever de agir, de maneira fiscalizatória inclusive, sempre com vistas a atingir o bem comum”.⁷⁷

Arx da Costa Tourinho apregoa que “já é época de ser substituída essa expressão (poder de polícia) por *poder de fiscalização*, porque é esse, verdadeiramente, o conteúdo do poder de polícia; no momento em que a administração pública regula a prática de ato ou abstenção de fato, em diversos setores de atividade da comunidade, determinando que sejam, ou não, praticados atos ou realizando, diretamente, esses atos, está fiscalizando e supervisionando interesses maiores”.⁷⁸

As manifestações do Estado, no campo da fiscalização, decorrentes de seu poder de polícia devem ser exteriorizadas sempre na forma exata e na medida prevista na lei tributária. O seu território é o território da lei e suas fronteiras são os direitos e garantias individuais dos contribuintes.

⁷⁷ MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. São Paulo: Dialética, 2001, p.221.

⁷⁸ TOURINHO, Arx da Costa. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 3 ed. (Coordenador: Carlos Valder do Nascimento). Rio de Janeiro: Forense, 1998, p.150.

CAPÍTULO III

ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – A FAZENDA PÚBLICA - FUNÇÕES, ATOS E AGENTES ADMINISTRATIVOS

SUMÁRIO: 1. A Administração Pública: noções conceituais; 2. A Fazenda Pública; 3. A função administrativa; 4. Os atos administrativos; 5. Os agentes administrativos; 6. A fiscalização tributária como atividade administrativa.

1 A Administração Pública: noções conceituais

A idéia de Administração Pública está intimamente associada à idéia de Estado, à idéia de administração do Estado. O Estado se manifesta na busca de alcançar o interesse público através de seus órgãos administrativos. Conforme salienta Celso Antonio Bandeira de Mello: “Como pessoa jurídica que é, o Estado, entidade real, porém abstrata (ser de razão), não tem vontade nem ação, no sentido de manifestação *psicológica* e vida *anímica* próprias. Estas só os seres físicos a possuem. Tal fato não significa, entretanto, que não lhe falte vontade e ação, *juridicamente* falando. Dado que o Estado não possui, nem pode possuir, um querer e um agir psíquico e físico, por si próprio, como entidade lógica que é, sua vontade e sua ação se constituem na e pela atuação dos seres físicos prepostas à condição de seus agentes, na medida em que se apresentem revestidos dessa qualidade”.⁷⁹

A exteriorização da vontade do Estado se dá pelos agentes que compõem a estrutura da Administração Pública, esta definida como “atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve, sob regime jurídico de direito público para a consecução dos interesses coletivos”.⁸⁰ Ou, ainda, como “a atividade que o Estado desenvolve, através de atos concretos e executórios, para a consecução direta, ininterrupta e imediata dos interesses públicos”.⁸¹

Na concepção de Cirne Lima, “Administração pública, para os efeitos de definição, se entende: a) a pessoa de direito público ou o órgão político, normalmente competente para exercer atividade administrativa, dentro do Estado; b) a atividade administrativa em si mesma”.⁸² Observa-se que o saudoso mestre gaúcho via a administração sob dois aspectos:

⁷⁹ Ato Administrativo e Direito dos Administrados. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 138.

⁸⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 1997, p. 53.

⁸¹ CRETELLA JR., José. *Curso de Direito Administrativo*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, pp. 16-17.

⁸² CIRNE LIMA, Ruy. *Princípios de Direito Administrativo Brasileiro*. 3 ed. Porto Alegre: Sulina, 1954, p. 19.

um, *estático*, a estrutura administrativa, seus órgãos, composição; outro, *dinâmico*, a atividade, o funcionamento da máquina administrativa.

No mesmo diapasão, Odete Medauar afirma que a Administração Pública pode ser considerada sob dois aspectos: 1) o *funcional*, como conjunto das atividades do Estado que auxiliam as instituições políticas de cúpula no exercício de funções de governo, que organizam a realização das finalidades públicas postas por tais instituições e que produzem serviços, bens e utilidades para a população.. e; 2) *organizacional*, representando o conjunto de órgãos e entes estatais que produzem serviços, bens e utilidades para a população, coadjuvando as instituições políticas de cúpula no exercício das funções de governo.⁸³

Interessa para o nosso trabalho apenas o aspecto funcional ou dinâmico da Administração Pública, posto que a atividade fiscalizadora é uma de suas manifestações. Nesta atividade sem dúvida são levados em conta aspectos econômicos: com a tributação o Estado busca recursos junto aos cidadãos; estes, por seu turno, contribuem com parte de seu patrimônio para esse mister.

A gestão de interesses econômicos pela atividade administrativa é entendida por Sainz de Bujanda como um dos setores mais importantes da atividade administrativa objetivando a realização dos serviços públicos e a satisfação das necessidades gerais (*La administración pública implica una actividad que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales*).⁸⁴

2 A Fazenda Pública

Para a compreensão do que significa *Fazenda Pública*, socorremo-nos das lições de Eduardo Marcial Ferreira Jardim: “a locução comporta duas perspectivas, uma estrita e outra ampla. *Stricto sensu*, diz respeito aos órgãos incumbidos de gerir os interesses financeiros e patrimoniais das pessoas de direito público, nos vários planos de governo. No sentido largo, engloba todas as pessoas jurídicas de direito público, quer da administração direta, quer da

⁸³ MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno...* Op. cit. pp. 43-44.

⁸⁴ “En la Administración pública domina la idea de actividad puesta al servicio de los fines de interés general. Con algunas diferencias de matiz, la doctrina española y la extranjera consideran que la Administración pública implica una actividad que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales. Siendo esto así, es lógico que la Administración de un Estado – como la de cualquier otra entidad pública o privada – tenga que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines. De donde resulta que uno de los sectores más importantes de la actividad administrativa está constituido precisamente por la gestión de intereses económicos”. (*Hacienda y Derecho*. Madrid: Institutos de Estudios Políticos, 1975, pp. 10-11).

administração indireta, equípole dizer, a União, os Estados Federados, o Distrito Federal, as Municipalidades e as entidades autárquicas”.⁸⁵

Ferreiro Lapatza diz que a Fazenda Pública (*Hacienda pública*) pode ser entendida em dois sentidos: *objetivo* e *subjetivo*. Em sentido *objetivo* faz referência ao Estado e aos demais entes públicos, enquanto desenvolvem a atividade financeira, aos sujeitos da atividade financeira. A Fazenda Pública, neste sentido, é o Estado e os demais entes públicos enquanto obtêm ingressos e realizam gastos. No sentido *objetivo*, a expressão “Fazenda Pública” se refere à atividade financeira em si mesma considerada. A Fazenda Pública se identifica neste sentido com a atividade dos entes públicos direcionada à obtenção de ingressos e à realização de gastos.⁸⁶

Em decorrência do regime federativo brasileiro, cada pessoa jurídica de direito público interno tem a sua Fazenda Pública. No entanto, o legislador do Código Tributário Nacional fez questão de especificar, no art. 209, que “a expressão *Fazenda Pública*, quando empregada nesta Lei sem qualificação, abrange a Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”.

3 A função administrativa

Como salientamos, a Administração Pública existe para implementar, dar efetividade e exequibilidade aos fins do Estado. Esta efetividade acontece através da função administrativa. Daí, Cretella Júnior dizer que a expressão Administração Pública pode ser entendida como a própria atividade administrativa.⁸⁷

Afinal, como vê a doutrina a função administrativa?

Renato Alessi, em sua concepção de que a idéia de Estado está atrelada ao ordenamento jurídico, afirma que a função administrativa refere-se à atuação concreta e positiva, tendente à implementação dos fins do Estado.⁸⁸

⁸⁵ *Dicionário Jurídico Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 90.

⁸⁶ LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de Derecho Financiero Español*. 19 ed. Madrid: Marcial Pons, 1997, p. 18.

⁸⁷ “Se Administração *in genere*, é o Governo, a gestão dos negócios de alguém, se o Direito Administrativo rege, na ordem interna, a *Administração pública*, esta expressão pode ser entendida não só como a pessoa de direito público ou órgão político, normalmente competente para exercer atividade administrativa, dentro do Estado, como também a *própria atividade administrativa* (CRETILLA JR., José. *Curso de Direito Administrativo*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, pp. 16-17).

⁸⁸ *Sistema Istituzionale di Diritto Amministrativo*. 3 ed. Milano: Giuffrè, 1960, p.31.

Enrique Sayagués Laso, define como *la actividad estatal que tiene por objeto la realización de los cometidos estatales en cuanto requieren ejecución práctica, mediante actos jurídicos – que pueden ser reglamentarios, subjetivos o actos-condición – y operaciones materiales.*⁸⁹

Lúcia Valle Figueiredo conceitua: “A função administrativa consiste no dever de o Estado, ou de quem aja em seu nome, dar cumprimento fiel, no caso concreto, aos comandos normativos, de maneira geral ou individual, para a realização dos fins públicos, sob regime prevalente de direito público, por meio de atos e comportamentos controláveis internamente, bem como externamente pelo Legislativo (com o auxílio dos Tribunais de Contas) atos, estes, revisíveis pelo Judiciário”.⁹⁰

Percebe-se em tais manifestações doutrinárias que a função administrativa é a atividade direcionada ao alcance dos fins do Estado, fins esses indicados pelo comando normativo que não só fixa as metas a serem alcançadas como estatui também os meios de controle para eventuais desvios.

4 Os atos administrativos

Regida pelo princípio da legalidade, a Administração Pública, através de seus agentes pratica atos que produzem efeitos no mundo jurídico. Pelo fato de fazer eclodir tais efeitos, o ato administrativo é um ato jurídico. Qualquer ato administrativo que não se encontre firmemente apoiado na ordem jurídica é ato arbitrário.

Celso Antonio Bandeira de Mello conceitua ato administrativo como: “declaração do Estado (ou de quem lhe faça as vezes – como, por exemplo, um concessionário de serviço público) no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providência jurídicas complementares da lei e a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional.”⁹¹

Segundo Lúcia Valle Figueiredo, ato administrativo é “norma concreta editada pelo Estado, ou por quem lhe fizer as vezes, no exercício da função administrativa, com o escopo de declarar, criar, modificar ou extinguir relações jurídicas em ter o Estado e o administrado.”⁹²

⁸⁹ Tratado de Derecho Administrativo I. Montevideo: Barreiro Y Ramos S.A, p.46. A obra de Enrique Laso é um dos clássicos de Direito Administrativo que extrapolou, pela sua magnitude, os limites do território uruguaio, constituindo-se em leitura obrigatória no ocidente.

⁹⁰ Curso de Direito Administrativo. 4 ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2000, pp. 31-32

⁹¹ Curso de Direito Administrativo. 8ª ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 215.

⁹² Curso de Direito Administrativo... op. cit. pp. 151-152.

Por seu turno, Osvaldo Aranha Bandeira de Mello, vê no ato administrativo “a manifestação da vontade do Estado, enquanto poder público, individual, concreta, pessoal, na consecução de seu fim, de criação da utilidade pública, de modo direto e imediato, para produzir efeitos de direito”.⁹³

Renato Alessi, de forma mais simples e contundente entende ser “a manifestação de um poder por parte de uma autoridade administrativa.”⁹⁴

De comum, extrai-se que se trata de uma manifestação do Estado, através dos agentes da administração pública para provocar no mundo jurídico os efeitos que as normas legais determinam. É mero cumprimento do ordenamento normativo.

O ato administrativo não pode ser confundido com procedimento administrativo. O procedimento completa-se com várias operações que são preparatórias ou acessórias do ato principal e que são exigidas para a perfeição do ato e para que produza efeitos jurídicos.⁹⁵ O procedimento representa uma série de atos que se conjugam objetivamente, compondo um todo unitário para a consecução de um fim determinado.

5 Os agentes administrativos

Os atos administrativos são praticados por agentes administrativos públicos. Estes agentes são, portanto, o elemento dinâmico que exterioriza a atividade administrativa em seu objetivo de realizar o bem comum. “A cada agente público, nessa conformidade, deve corresponder um círculo de atribuições, para ser objeto do exercício de poderes e cumprimento de deveres que exteriorizam a personalidade do Estado, como ser capaz de direitos e obrigações”.⁹⁶

Carmen Lúcia Antunes Rocha ressalta que: “Tem-se na expressão *agente público* o sentido mais alargado emprestado à realidade a que se quer referir, qual seja, aquela que inclui o conjunto dos indivíduos integrantes da pessoa jurídica pública para determinar sua ação. *Agente público* é a pessoa física que, vinculando-se juridicamente a uma pessoa pública, dispõe

⁹³ BANDEIRA DE MELLO, Osvaldo Aranha. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. Vol. I – Introdução. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 19698, p.413.

⁹⁴ *Instituciones de Derecho Administrativo*. Trad. de Buenaventura Pellisé Prats. Barcelona: Casa Ed, 1970, p.29.

⁹⁵ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodríguez. *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 68.

⁹⁶ GARCIA, Ron Genicolo. *A Fiscalização Tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 71, agosto de 2001, p. 129.

de competência legalmente estabelecida para o desempenho de função estatal em caráter permanente ou transitório”.⁹⁷

6 A fiscalização tributária como atividade administrativa

Os trabalhos de fiscalização tributária são realizados por agentes públicos em nome da administração pública, sendo uma dentre tantas funções administrativas.

No procedimento fiscalizatório a Administração tributária recebe do ordenamento jurídico poderes para que possa interferir na esfera privada dos indivíduos. Tais poderes decorrem do interesse público. Esta é a interpretação dada à matéria por Celso Antonio Bandeira de Mello quando comenta: “a justificação dos poderes juridicamente regulados, que assistem à Administração Pública, reside na qualidade dos interesses que lhe incumbe prover. Bem por isso, a utilização de suas prerrogativas só é legítima quando manobrada para a realização dos interesses públicos e na medida em que estes sejam necessários para satisfazê-los.”⁹⁸

As prerrogativas atribuídas à Fiscalização pela ordem jurídica tem por escopo proporcionar condições de eficácia de sua atuação. Não são privilégios, portanto. Foram traçados pelo legislador em função do princípio da inalienabilidade dos direitos concernentes a interesses públicos.⁹⁹ A Administração está adornada de prerrogativas que lhe são conferidas pelo sistema normativo a fim de que sua atuação possa objetivar com solércia e eficazmente os escopos consagrados como próprios da coletividade – internos do setor público.¹⁰⁰

Quando o particular suporta a ação fiscalizatória, também não o está fazendo por altruísmo ou benevolência. É um dever que lhe impõe a ordem jurídica.

⁹⁷ ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. *Princípios Constitucionais dos Servidores Públicos*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 59

⁹⁸ Complementando sua abordagem, Celso analisa: “No Estado de Direito, já se vê, nenhum desses poderes é incondicionado. Nem mesmo se poderia dizer que existem sempre. Com efeito, o caráter instrumental das prerrogativas da administração desde logo lhes desenha teoricamente o perfil. Sejam quais forem os meios jurídicos especiais que ataviam o desempenho da função administrativa, nenhuma existe como favor concedido à própria Administração. Em verdade, são favores concedidos aos interesses públicos: à função desempenhada e não ao sujeito que a desempenha. Eis porque unicamente persistem quando relacionados com a proteção deles. (*Elementos de Direito Administrativo*. 1 ed. 2 tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. pp. 50-51).

⁹⁹ Este princípio, segundo Celso Antonio Bandeira de Mello, “consiste em que, sendo a administração atividade serviente, desenvolvida em nível sublegal, não pode alienar ou ser despojada dos direitos que a lei consagrou como internos ao setor público. Ao nível da Administração os interesses públicos são inalienáveis e, por isso mesmo, não podem ser transferidos aos particulares”. (*Elementos ... op. cit.* p. 24).

PARTE II

A ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA TRIBUTÁRIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

CAPÍTULO IV

A ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO E SUAS CARACTERÍSTICAS - ATIVIDADES INTERNAS E EXTERNAS NO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO

SUMÁRIO: 1. Noções introdutórias; 2. Os objetivos da fiscalização tributária; 2.1. Objetivos imediatos; 2.2. Objetivos mediatos; 3. As características da fiscalização tributária; 3.1. O caráter de orientação da fiscalização; 3.2. O caráter de controle da fiscalização; 3.3. O caráter investigatório da fiscalização; 3.4. O caráter inquisitório da fiscalização; 3.5. O caráter sancionatório da fiscalização; 3.6. O caráter discricionário (ou não) da fiscalização. 4. Classificação da fiscalização tributária; 4.1. Atividade fiscalizatória simples; 4.2. Atividade fiscalizatória complexa; 4.3. Atividade interna; 4.4. Atividade externa; 4.5. Atividade mista; 5. A prática na atividade fiscalizatória tributária; 5.1. Análise de informações fiscais; 5.2. Análise de informações financeiras em instituições bancárias; 5.3. Diligências em estabelecimentos de empresas; 5.4. Diligências em veículos; 5.5. Apreensão de mercadorias; 5.6. Apreensão de documentos; 5.7. A interdição de estabelecimentos; 5.8 O auto de infração.

1 Noções Introdutórias

Muito embora de extrema importância em decorrência dos valores pessoais e patrimoniais que envolve, a atividade fiscalizatória tributária da administração pública não tem recebido a atenção devida dos estudiosos do Direito Tributário. Tanto é verdade que, com raras e felizes exceções, as obras referentes a matérias tributárias pouco ou quase nada dissertam a respeito da *fiscalização*, como se esta fosse uma espécie de *tabu* ou território proibido.

Atento a esta lacuna doutrinária, James Marins aponta que “uma das fronteiras mais remotas a ser devidamente explorada pelos cultores do Direito é o campo da fiscalização tributária”. E acrescenta o brilhante mestre paranaense – “embora de caráter não patrimonial a

¹⁰⁰ Idem, p. 50.

relação de fiscalização revela-se atritosa pela sua própria natureza e freqüentemente timbrada por nota de recíproca *desconfiança...*”¹⁰¹ Também Maria Sylvia Zanella di Pietro assinala que “sempre que a atividade administrativa interfere, de algum modo, na esfera dos direitos do cidadão, colocam-se em tensão esses dois aspectos; enquanto na prestação dos serviços públicos e no fomento essa tensão é menor, porque se trata de atividades que ampliam os benefícios dos administrados, no caso do poder de polícia e da intervenção, o equilíbrio torna-se mais problemático, uma vez que, no exercício dessas atividades, a Administração Pública reduz a esfera de liberdade individual.”¹⁰²

É fato irretorquível que ninguém gosta de ser fiscalizado, que a simples presença de um fiscal numa empresa ou o pedido de documentos para análise criam um clima de tensão e constrangimento até mesmo para o empresário profundamente cumpridor de seus deveres.¹⁰³ Há um atrito de interesses em jogo: o fiscal está em busca de encontrar irregularidades e nunca de *assinar atestado de idoneidade* em favor do contribuinte. O contribuinte, a seu turno, sabe que qualquer irregularidade, mesmo involuntária, representará ônus para a empresa, ou para a pessoa física.

A atividade fiscalizatória em matéria tributária – suas prerrogativas e limites legais – insere-se no contexto da autotutela vinculada do Estado e é instrumento do *princípio do dever de investigação* ao qual corresponde o *princípio do dever de colaboração*.¹⁰⁴ Esta atividade é decorrente do poder público, este evidenciando-se como a posição subjetiva fundamental do ente público, das autoridades públicas, as quais se manifestam na modificação no mundo jurídico, também limitativa da liberdade dos indivíduos diante do interesse da comunidade.¹⁰⁵

Quando o interesse público determina – e isto é explicitado nas normas de cunho tributário – que seja investigado o cumprimento das obrigações tributárias, isto significa que é

¹⁰¹ *Direito Processual Tributário Brasileiro... Op. cit.*, p. 36.

¹⁰² *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1991, p. 9.

¹⁰³ No entender de James Marins, os cidadãos convivem com o controle do Estado diuturnamente, considerando tais atividades normais, compondo a rotina da vida moderna (*Direito Processual Tributário... op. cit.* p.221). Mas entendemos diversamente. O cidadão comum sente-se inseguro diante de qualquer abordagem em termos de fiscalização tributária ou não. Isto acontece no trânsito, quando o veículo é interceptado para a fiscalização de documentos e acessórios obrigatórios; nos aeroportos quando da revista de bagagens; em *blitzes* policiais em busca de armas, drogas ou contrabandos. Mesmo com a certeza plena de inexistência de irregularidades, o *fiscalizado* demonstra - salvo raríssimas exceções - nervosismo e intranqüilidade.

¹⁰⁴ MARINS, James. *Direito Processual Tributário... op. cit.* p. 220.

¹⁰⁵ É o que se extrai da lição de Baldassarre Santamaria: “L’attività ispettiva costituisce esplicazione di pubbliche potestà (o poteri). Queste si evidenziano come posizioni soggettive fondamentali dell’Ente pubblico, quelle dell’autorità, che si estrinsecano in modificazioni nel mondo giuridico anche limitative della libertà dei singoli nell’interesse della comunità (*Le Ispezioni Tributarie*. Teoria e Pratica del Diritto. Milano: Giuffrè, 1977, p. 13).

desejável a colaboração de todos, mesmo dos obrigados tributários, para o êxito da política fiscal estatuída no comando normativo.

2 Os objetivos da fiscalização tributária

A fiscalização tributária objetiva otimizar a arrecadação de tributos. Nessa tarefa realiza diversas atividades com características de orientação, prevenção e controle, bem como age de forma inquisitória e investigativa e tem, ainda, um cunho sancionador quando se depara com o descumprimento das normas tributárias. É inegável, também, que existe, também, uma certa discricionariedade no agir fiscal.

Como se observa, existem objetivos que são alcançados de pronto; outros dependem do decurso de certo tempo, o que nos permite afirmar que a fiscalização tributária tem objetivos imediatos e mediatos.

2.1 Objetivos imediatos

Objetivos imediatos são aqueles que são atingidos concomitantemente com a ação administrativa e independem de outros fatores. Assim, quando a administração tributária orienta os contribuintes de forma eficaz, impede que estes cometam erros na apuração dos tributos; quando realiza atividades ostensivas como a fiscalização em pontos estratégicos e apreende mercadorias irregulares, exigindo o recolhimento dos tributos sonegados, está a alcançar, imediatamente, o incremento na arrecadação. O mesmo acontece com os chamados “plantões fiscais” em empresas impondo a estas o cumprimento imediato de seus deveres obrigacionais.

2.2 Objetivos mediatos

Objetivos mediatos, como vimos, não são concretizados de pronto, dependendo de outras circunstâncias. Adiante veremos que a fiscalização tributária assume o caráter investigativo, inquisitório, de controle e de sanção. Todas as ações realizadas dependem do planejamento e da eficácia com que se desenvolvam os trabalhos e, ainda, de existirem ou não questionamentos por parte dos fiscalizados, instaurando-se o contraditório. O objetivo maior,

que é a elevação da arrecadação depende dos resultados, de decisões administrativas ou judiciais.

3 Características da fiscalização tributária

No alcance de seus objetivos, a fiscalização tributária realiza um elenco de atividades diferentes entre si, interligadas ou não. Daí ser possível atribuir a cada atividade uma característica ou caráter que espelha sua finalidade e o *modus operandi*. Temos assim as atividades de orientação, controle, investigação, inquirição e sanção, que analisaremos de *per si*.

3.1 O caráter de orientação da fiscalização

A edição ininterrupta de normas relativas aos inúmeros tributos que são suportados pelos contribuintes, torna quase que inviável para a maioria das empresas acompanhar a dinâmica das transformações e exigências de natureza tributária. Salvo as grandes corporações que contam com departamentos especializados, as demais empresas têm sérias dificuldades no cumprimento dos deveres instrumentais e cometem equívocos (e são penalizadas) quanto ao recolhimento dos tributos.

Neste quadro se torna relevante que a administração tributária ofereça mecanismos de orientação aos contribuintes. Estes mecanismos são, geralmente, os chamados “plantões fiscais” utilizados para consultas informais e “setores consultivos” que atendem a consultas formais.

3.2 O caráter de controle da fiscalização

O procedimento fiscalizatório é também um procedimento de controle das atividades dos contribuintes com repercussão tributária. O controle pode se dar *indiretamente*, com a exigência de informações periódicas, da apresentação de guias, do fornecimento de arquivos magnéticos, ou *diretamente* com a realização de plantões em postos fiscais ou estabelecimentos

(restaurantes, por exemplo). Estes controles representam uma forma de monitoramento da vida empresarial no interesse fiscal.¹⁰⁶

Com o controle - ressalta Gian Micheli - “a administração pode contestar a veracidade dos fatos e das circunstâncias aduzidas pelo contribuinte, tornando, assim, necessária ao próprio contribuinte, a demonstração da veracidade das próprias afirmações”.¹⁰⁷

Mediante o controle, a Administração Pública promove o cancelamento de inscrições no cadastro de contribuintes daqueles que se omitem em apresentar declarações obrigatórias ou que “desaparecem” ou mudam de endereço sem comunicar à repartição fiscal. O controle, é, assim, uma forma que a fiscalização possui de ter os contribuintes em seu âmbito de vigilância.

3.3 O caráter investigatório da fiscalização

O Fisco tem um dever de investigar os fatos jurídicos que envolvem a incidência, o cálculo correto e o recolhimento dos tributos, assim como o cumprimento de deveres instrumentais por parte daqueles que adentraram, na forma da lei, no universo da capacidade tributária passiva, quer seja direta, por responsabilidade, transferência, solidariedade, sucessão ou substituição. “É fenômeno corrente em Direito, que o Estado investigue, verifique, certifique-se da existência de determinadas condutas ou situações que envolvam particulares”.¹⁰⁸

Mary Elbe Gomes Queiroz assinala: “A investigação constitui-se em uma premissa da ação fiscal, uma fase procedimental preliminar, que encontra seu fundamento na própria Constituição Federal, artigo 145, § 1º, como um momento anterior ao lançamento tributário em que são feitas verificações no intuito de conferir e comprovar as informações prestadas espontaneamente pelos contribuintes ao Fisco e onde se buscam subsídios, apurar irregularidades e formar o conjunto de provas necessário à elucidação e demonstração da

¹⁰⁶ O Estado do Paraná mantém alguns programas de fiscalização, na área do ICMS, como o de acompanhamento setorial e acompanhamento de grandes contribuintes, objetivando detectar eventuais oscilações a menor nos valores arrecadados e suas causas. O acompanhamento setorial estabelece parâmetros dentro de uma mesma atividade econômica com a análise histórica dos recolhimentos efetuados, o que permite visualizar de pronto se empresas, dentro de um mesmo ramo de atividade econômica e com faturamento aproximado, vem recolhendo em níveis assemelhados aos demais. O acompanhamento de grandes contribuintes objetiva analisar as causas das oscilações para menor, dos recolhimentos. Os contribuintes são cientificados da existência desse controle e a continuidade de diminuição de valores arrecadados desencadeia o procedimento fiscalizatório.

¹⁰⁷ MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. (Tradução de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 203.

¹⁰⁸ MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro... op cit.* pp. 220-221.

prática de enriquecimentos ilícitos, sonegações, infrações ou crimes tributários que, muitas vezes, constituem-se também em crimes penais”.¹⁰⁹

Desnecessário salientar que o poder de investigação das autoridades fiscais não é ilimitado.¹¹⁰ Aliás, Ricardo Nour, entende que a autoridade administrativa não possui “poder”; possui autorização vinculada para exercer uma ação em nome de um poder devidamente delimitado pelos princípios e normas da competência tributária, com previsão na legislação pátria.¹¹¹ Também Adelmo da Silva Emerenciano entende incorreto atribuir à atividade fiscalizatória a fonte de “poder” para os agentes que a exercem, vendo-a como mero exercício de uma competência.¹¹²

Não pactuamos da opinião dos ilustres professores paulistas.

O exercício da investigação dentro da atividade fiscalizatória decorre do poder de polícia do Estado e a autoridade – no desempenho desta função – está a representar o Estado com os poderes que a lei lhe confere. O Estado, como estrutura social, carece de vontade real e própria. Manifesta-se por seus órgãos que não exprimem senão vontade exclusivamente humana.¹¹³ Órgãos públicos – são centros de competência instituídos para o desempenho de funções estatais, através de seus agentes, cuja atuação é imputada à pessoa jurídica a que pertencem.¹¹⁴

3.4 O caráter inquisitório da fiscalização

A fiscalização tributária não é obrigada a curvar-se passivamente às alegações, informações e provas apresentadas pelo sujeito passivo. Isto “significa que o fato tributário será apurado *ex officio*, devendo a autoridade administrativa presidir a determinação do modo e

¹⁰⁹ *A inexistência de sigilo bancário frente ao poder-dever de investigação das autoridades fiscais. RDT n° 76, p.151.*

¹¹⁰ A esse respeito Roque Antonio Carrazza leciona: “Diante de tudo o que ficou consignado, parece certo que o Estado, ao exercer a tributação, deve observar os limites que a ordem constitucional lhe impôs, inclusive no que atina com os direitos subjetivos públicos das pessoas. Com esses 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. (Curso de Direito Constitucional Tributário. Processual Tributário. 9 ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros, 1997, p.262). Estaremos tratando, pormenorizadamente deste tema em capítulo específico.

¹¹¹ NOUR, Ricardo Abdul. *Comentários ao Código Tributário Nacional, Vol 2 (Coord. Ives Gandra da Silva Martins)*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 494.

¹¹² *Procedimentos Fiscalizatórios e a Defesa do Contribuinte*. Campinas, SP: Copola, 2000, p. 156.

¹¹³ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 9 ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 98.

¹¹⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 22 ed. (atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho). São Paulo: Malheiros, 1997, p. 63.

a extensão dessa apuração, não estando adstrita, apenas, às alegações e provas produzidas pela parte”.¹¹⁵ Esta é a tônica do raciocínio de Albrecht Weber que o expõe: “*Há de concebirse, en fin, el principio indagatorio o inquisitivo como uno de los principios administrativos inherentes al Estado de Derecho. En otros términos, la Administración debe averiguar los hechos de oficio, sin quedar vinculada por las alegaciones de las partes*”.¹¹⁶

Este é o princípio da inquisitorialidade ou princípio inquisitivo que se aplica à atividade fiscalizatória.¹¹⁷

A inquisitorialidade na fiscalização tributária é também reconhecida por James Marins, mas este adverte que esta (a inquisitorialidade) “torna menos amarrada a função estatal mas não elimina uma série de garantias e princípios éticos e técnicos que são próprios ao procedimento tributário”.¹¹⁸

Não obstante a advertência de James e o aconselhamento de Ruy Barbosa Nogueira, no sentido de que a inquisitorialidade seja pautada por uma conduta de cautela, prudência, profundidade e objetividade,¹¹⁹ não raras vezes concretamente ocorrem condutas abusivas por parte de algumas autoridades administrativas que não conseguem vislumbrar a diferença entre este princípio e a inquisição eclesiástica da idade média.¹²⁰

3.5 O caráter sancionatório da fiscalização

Embora não seja o seu objetivo fundamental, a fiscalização assume, quando da constatação de irregularidades, um caráter indubitavelmente sancionador. Isto acontece porque iniciado formalmente o procedimento regular de fiscalização, a constatação de qualquer

¹¹⁵ QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. *Do lançamento Tributário – Execução e Controle*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 112.

¹¹⁶ WEBER, Albrecht. *A Comunidade Europeia*. “El procedimiento administrativo en el Derecho Comparado”. 1 ed. Madrid: Editorial Civitas S.A., p. 89.

¹¹⁷ Ruy Barbosa Nogueira usa a expressão *principio inquisitivo*, explicando-o: “A autoridade fiscal apura de ofício o fato tributário, determina o modo e a extensão dessa apuração e não se vincula às alegações e provas das partes. A extensão desses deveres da autoridade é estabelecida segundo as circunstâncias do caso concreto”. E aconselha: deve a autoridade fiscal considerar todas as circunstâncias relevantes para o caso concreto, inclusive quando favoráveis às partes.

¹¹⁸ *Direito Processual... op. cit.* pp.221-222.

¹¹⁹ *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1973, p. 64.

¹²⁰ Vejamos exemplos práticos. Nas fiscalizações volantes em vias públicas ou nas divisas de Estados ou “barreiras”, inúmeras vezes acontece que os agentes fiscais percebem indícios de irregularidades quanto ao verdadeiro preço das mercadorias transportadas (subfaturamento), local de carga (remetente falso) ou local de entrega (destinatário falso). Num processo interrogatório verbal muitos motoristas acabam revelando a irregularidade. Para constituir prova a ser inserida nos autos estes são “convidados” a reduzir a termo suas declarações e o fazem, permitindo o lançamento das penalidades tributárias cabíveis.

irregularidade resultará na emissão do ato jurídico administrativo de lançamento e este será sempre acompanhado da aplicação da multa. A formalização do início do procedimento fiscal impede que o contribuinte fiscalizado denuncie espontaneamente qualquer omissão e recolha, sem multa, os créditos tributários pendentes.¹²¹

Pelo princípio da impessoalidade não é dado ao agente administrativo imbuído da tarefa de fiscalização emitir juízo de valor quanto aos aspectos de dolo ou culpa, diante da inobservância das normas tributárias. Tem este o dever de ofício de aplicar a penalidade tributária, mesmo que a inobservância tenha sido casual ou involuntária.¹²²

As sanções fixadas nas normas tributárias têm o condão de tornar desinteressante economicamente para o contribuinte a prática de ilícitos, simulações ou fraudes, e até mesmo a impuntualidade no recolhimento dos tributos.

3.6 O caráter discricionário (ou não) da fiscalização tributária

Muito embora Geraldo Ataliba tenha opinado que haveria *ampla discricionariedade* na atividade fiscalizatória tributária¹²³, entendemos que esta amplitude não existe. Há, sim, como parte da atividade administrativa um certo grau de discricionariedade na fiscalização. Esta discricionariedade, entretanto, mais se manifesta quando se planejam políticas e estratégias da ação fiscal, ou seja, quanto ao momento, forma e âmbito de alcance da investigação.¹²⁴ A discricionariedade é sensivelmente limitada na obtenção dos resultados e na apreciação de situações fáticas que determinem o lançamento.¹²⁵

¹²¹ Decreto nº 70.235, de 06/03/72, Art. 7º. O procedimento fiscal tem início com: I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; II – a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; III – o começo do despacho aduaneiro de mercadoria importada. § 1º. O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

¹²² A Lei nº 11.580/96, que dispõe sobre o ICMS no Estado do Paraná contém dispositivo específico afastando a questão intencional da infração tributária. É o que se observa no § 2º do art. 54: “A responsabilidade por infrações à legislação tributária relativa ao ICMS independe da **intenção** do contribuinte, responsável ou intermediário de negócio e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (grifamos).

¹²³ A opinião do saudoso mestre será analisada no Capítulo VI – A atividade fiscalizatória tributária na visão da doutrina, com a reprodução integral de sua manifestação a respeito.

¹²⁴ Por vezes, até mesmo em situações concretas que determinarão lançamentos tributários pode ocorrer um certo grau de discricionariedade. Na realização de levantamentos físicos-quantitativos de estoques objetivando a apuração da eventual existência de mercadorias estocadas sem documentação fiscal ou saídas sem emissão de notas fiscais correspondentes, há discricionariedade na escolha dos itens a serem conferidos, principalmente quando o estoque for composto por um elevado número de produtos que torne impossível a análise de todos. Prioriza-se daí, aqueles com maior repercussão econômica e, por consequência, maior repercussão tributária.

¹²⁵ Mary Elbe Gomes Queiroz afirma que não cabe à autoridade fiscal escolher lançar ou não lançar. Vejamos sua opinião: “À autoridade fiscal, muito mais do que um ônus ou um poder, incumbe o dever-poder vinculado à lei de

Aliás, esta margem de discricionariedade advém das próprias normas que regulam o poder de polícia fiscal, propiciando que a Administração identifique o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes, sujeitos à tributação. Discricionariedade administrativa, nada mais é do que “a faculdade que a lei confere à Administração Pública para apreciar os casos concretos, segundo critérios de oportunidade e conveniência, e escolher uma dentre duas ou mais soluções, todas válidas perante o direito”.¹²⁶

É indiscutível que as normas – mesmo aquelas que regulam aspectos mais sensíveis do relacionamento humano e que disciplinam a interferência na liberdade pessoal – não podem manietar, algemar, a Administração Pública. Um certo grau de liberdade há que existir.¹²⁷

Poderíamos elencar algumas situações em que existe discricionariedade: quando se observam quedas inexplicáveis de arrecadação em determinados segmentos, podem as autoridades administrativas programar uma concentração maior de vigilância fiscal no setor; quando se ignoram ações em setores de pouca expressão econômica.

Já não há plena discricionariedade – como já ressaltamos - nos procedimentos preparatórios do lançamento (apreensão de mercadorias, por exemplo) e no próprio lançamento decorrente do parágrafo único do art. 172, do CTN.

4 Classificação do procedimento fiscalizatório tributário

O procedimento fiscal tributário é amplo. Compreende um conjunto de atividades interligadas ou não, com um grau menor ou maior de complexidade e circunscrita a limites definidos em termos de ação.

de investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência do fato jurídico tributário, não sendo cabível a ela discutir ou escolher lançar ou não lançar, devendo para isso utilizar-se de quaisquer meios necessários ao cumprimento de suas funções, procedimentos esses que, na realidade, refletem um desdobramento do interesse público sobre o particular” (*A inexistência de sigilo bancário frente ao poder-dever de investigação das autoridades fiscais*. RDT nº 76, p.151).

¹²⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *A discricionariedade administrativa na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1991, p. 171.

¹²⁷ Em relação à atividade fiscalizatória tributária (*inspección de los tributos*), Ana Maria Lozano, ressalta que a fiscalização tributária tem, em princípio, liberdade para organizar o desenvolvimento da instrução em cada expediente, e, portanto, para decidir quais são as faculdades que irá empregar frente a cada obrigado tributário (tradução livre). (*La inspección de Hacienda ante la Constitución*. *Op. cit.* p. 41).

A atividade fiscal no campo da tributação pode, portanto, ser classificada em *simples* e *complexa*, quantos aos atos praticados, e em *interna*, *externa* ou *mista*, quanto ao local de sua realização em relação às repartições fiscais.¹²⁸

4.1 Atividade fiscalizatória simples

Por vezes um contribuinte acessa o telefone de um plantão fiscal e indaga sobre a alíquota aplicável a uma operação, recebendo de pronto a informação, numa espécie de consulta informal que, de qualquer maneira, foi uma manifestação da atividade fiscalizatória.

Esta atividade administrativa representa um procedimento simples, porém imprescindível na conturbada realidade brasileira, onde as normas tributárias modificam-se da noite para o dia, gerando insegurança permanente no proceder quanto ao cumprimento de obrigações de cunho fiscal.

4.2 Atividade fiscalizatória complexa

Outras atividades demandam um esforço maior, como a notificação dos contribuintes para a apresentação de documentos fiscais, a análise dos documentos apresentados, lavratura de termos, lançamentos, contestações, etc. Tais atividades fiscalizatórias são, assim, ditas *complexas*.

A complexidade reside, exatamente, na seqüência de atos imprescindíveis ao cumprimento do procedimento fiscalizatório tributário.

Como destaca Onofre Alves Batista Júnior, a atividade investigatória do Fisco se dirige a constatar a exatidão dos diversos aspectos da norma de incidência fiscal, realizadas pelo contribuinte, comprovação de valores ou bases de cálculo, a ocorrência de atividades

¹²⁸ Onofre Alves Batista Júnior, em brilhante estudo sobre o Poder de Polícia Fiscal, refere-se a *tipos de ação fiscalizadora*, classificando-os nos seguinte grupos: 1. Fiscalização Cadastral – é a que o Fisco procede dentro mesmo das repartições fiscais, utilizando-se das próprias declarações e informações prestadas pelos contribuintes; 2. Fiscalização Horizontal – é a que o Fisco se utiliza para verificar determinadas formas de sonegação fiscal, no exato momento em que elas ocorrem; 3. Auditagem Fiscais – são aquelas em que se verificam os livros e documentos dos contribuintes, podendo-se levantar infrações e débitos ainda não prescritos; 4. Regimes Especiais de Fiscalização – em determinadas circunstâncias, o comportamento tributário do contribuinte pode justificar a intensificação das medidas de fiscalização, bem como o acirramento de determinados deveres de polícia (*Poder de Polícia Fiscal*. Belo Horizonte: Malheiros, 2001, p. 246)

tributáveis não registradas ou lançadas nos livros e documentos fiscais, ou mesmo as feitas em desacordo com o que determina a legislação tributária, etc.¹²⁹

No cumprimento de tal mister, tem o Fisco a prerrogativa legal de diligenciar, notificar e, enfim, praticar todos os atos que se tornem imprescindíveis à busca da verdade para embasar com critério o lançamento tributário.

4.3 Atividades internas

Podemos classificar ainda, como internas, as atividades fiscalizatórias realizadas exclusivamente dentro das repartições fiscais. Dentre tais atividades podemos destacar os plantões criados pelos diversos organismos de fiscalização, onde, pessoalmente são destacados agentes para a orientação quanto aos procedimentos tributários. Ou, ainda, a expedição de certidões e outros documentos de interesse do contribuinte, muito embora, com a evolução tecnológica, hoje, inúmeros documentos podem ser obtidos via internet.

4.4 Atividades externas

Outras atividades são necessariamente realizadas fora do âmbito das repartições fazendárias.

São, em verdade, a manifestação externa do poder de polícia fiscal, realizado junto ao contribuinte ou controlando suas atividades econômicas em nome do correto recolhimento dos tributos.

A natureza dos diversos tributos e suas características impõem a presença do Fisco em locais estratégicos. É o caso do imposto de importação, que exige a presença fiscal nos portos, aeroportos e aduanas. E também o ICMS que exige a fiscalização da circulação de mercadorias onde esta efetivamente acontece.

Ademais, a eficiência do trabalho fiscal exige que se façam visitas ou inspeções em estabelecimentos comerciais, industriais ou prestadores de serviço.

Até mesmo o exame de documentos fiscais de grandes empresas se torna muito mais produtivo e seguro se realizado dentro do estabelecimento empresarial fiscalizado, ao invés do

¹²⁹ BATISTA JR, Onofre Alves. *Poder de Polícia Fiscal ... op. cit.* p. 250.

deslocamento de significativa quantidade de notas fiscais e documentos contábeis para as repartições fiscalizadoras.

4.5 Atividades mistas

Por fim, existem, ainda, atividades que compreendem a realização de atos interligados que se realizam interna e externamente às repartições fiscais. Acontece, por exemplo, quando um contribuinte requer, numa repartição pública, a inscrição na categoria de contribuinte, para o início de uma atividade empresarial. Os documentos apresentados são analisados, conferidos, mas exige-se, ainda, um procedimento externo: a vistoria no local onde serão desenvolvidas as atividades econômicas para conferir se este é adequado ou se atende aos requisitos legais prescritos nas normas.

5 A prática na atividade fiscalizatória tributária

A seguir, estaremos analisando diversos procedimentos que acontecem no dia-a-dia na atividade fiscal tributária. Evidentemente, o elenco de atividades não é exaustivo, uma vez que cada tributo possui características próprias e, em conseqüência, o seu controle por parte da fiscalização se dá de forma diferenciada.

5.1 Análise de Informações fiscais

Uma gama significativa de tributos de âmbitos municipal, estadual ou federal são apurados pelo próprio contribuinte. Nestas circunstâncias, este é compelido pela lei a pagar o tributo segundo sua própria avaliação jurídica, cabendo à autoridade fiscal conferir o pagamento, e, na hipótese de encontrar algum erro, exigir o pagamento complementar com as sanções legais cabíveis, através de um lançamento tributário.¹³⁰

Concomitante ou não ao pagamento, os contribuintes encaminham ao Fisco informações e dados extraídos de sua escrituração fiscal ou contábil que refletem os valores passíveis de tributação. O aparelhamento fiscal do Estado não tem condições de conferir uma a uma as informações recebidas, daí serem efetuadas amostragens ou análises de

comportamentos setoriais, cruzamento de informações etc... onde detectam-se indícios de irregularidades que, aí, sim, merecerão uma atenção especial da fiscalização.

Antes encaminhadas através de formulários em papel, hoje grande parte das informações são enviadas por meios magnéticos permitindo que o fisco mantenha importantes bancos de dados que lhe propiciam condições de cruzamentos de informações e simulações práticas, alcançando maior racionalidade e eficiência na atividade fiscalizadora.¹³¹ Ora, estes bancos de dados obtidos junto às empresas estariam protegidos pela inviolabilidade do sigilo de dados constante do inciso X, do art. 5º, da Constituição Federal? Podemos, desde já, antecipar que este não é o nosso entendimento. Mas a matéria terá, em outro capítulo, uma abordagem própria.

5.2 Análise da movimentação financeira em instituições bancárias

Matéria polêmica – que somente será deslindada quando do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal da Ação Direta de Inconstitucionalidade que discute os comandos normativos da Lei Complementar nº 105/2001 – a análise da movimentação bancária dos contribuintes é um instrumento importante para a busca da verdade material ou real em relação a fatos jurídicos com repercussão tributária.

Fica evidente que a simples movimentação de valores em instituições financeiras ou bancárias não é prova da prática de operações tributáveis. Pessoas físicas, em razão do ofício, como os advogados, por exemplo, podem manter em depósitos valores pertencentes a clientes. Profissionais liberais e empresas podem receber adiantamentos por serviços ou operações mercantis ainda não realizadas.

Mas, de qualquer forma, dispondo o Fisco de tais elementos pode apurar a realidade, sepultando suspeitas ou confirmado a existência de sonegação fiscal. Assim, a análise das informações relativas à movimentação bancária de pessoas físicas ou jurídicas – obtidas com autorização judicial ou não (o sigilo bancário será analisado depois) – é instrumento relevante

¹³⁰ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Processos Judicial e Administrativo Concomitantes; Autuação subsequente à Ação Judicial de Iniciativa do Contribuinte e Devido Processo Administrativo*. Processo Administrativo Fiscal – 2º volume. São Paulo: Dialética, 1997, p.11.

¹³¹ Como exemplo temos hoje a obrigatoriedade dos contribuintes do ICMS de apresentarem arquivos magnéticos dos Livros de Registro de Entradas e Saídas de Mercadorias. Na análise de um Livro de Entradas de Mercadorias de uma empresa “A” constata-se um grande volume de operações realizadas com uma empresa “B”. Pode-se efetuar o cruzamento das informações acessando-se às saídas do contribuinte “B” e, se irregularidades existirem serão rapidamente localizadas.

para os trabalhos fiscais na identificação do patrimônio, rendimentos e atividades econômicas dos contribuintes.

5.3 Diligências nos estabelecimentos de empresas

A atividade fiscal tributária não pode ficar adstrita às salas das repartições fiscais. É no mundo exterior que ocorre a eclosão dos eventos que ensejam o surgimento da relação jurídica tributária (o nascimento da obrigação tributária pelo encaixe do fato ocorrido na descrição hipotética da norma fixada pelo legislador). É nas empresas que acontecem os negócios que fazem florescer os fatos imponíveis (circulação de mercadorias, prestações de serviços, faturamentos, importações, exportações, etc...). Nesse contexto – na busca da verdade material ou real – é imprescindível que a fiscalização tributária compareça *in loco* para contagem de estoques, análise de documentos, verificação da segurança dos emissores de cupons fiscais e terminais de pontos de vendas, existência de controles paralelos, etc...

Não se trata de uma idéia pré-concebida de que os contribuintes estariam usando de artifícios fraudulentos para fugir à exação fiscal. Trata-se, isto sim, de uma manifestação do poder-dever da Administração Pública de proceder à coleta de todas as provas e documentos que permitam conferir a efetividade das operações negociais com repercussão tributária.

É evidente que essas ações fiscais – pela forma como acontecem – têm sido repudiadas pelos contribuintes que alegam ofensa à *intimidade* de suas empresas. Sobre isto estaremos tratando oportunamente, em capítulo próprio.

5.4 Diligências em veículos

Principalmente na fiscalização relativa ao ICMS – imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços – são desenvolvidos trabalhos fiscais fixos (em Postos Fiscais de fronteiras) e também fiscalizações volantes ou itinerantes em vias públicas. O objetivo fundamental nesses trabalhos é verificar a emissão correta de notas fiscais que acobertam o trânsito de mercadorias (sua compatibilidade com as mercadorias transportadas, destinatários, remetentes, etc...), além de, preventivamente, impedir a circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte sem documentos fiscais.

Evidentemente, pela natureza da atividade fiscalizadora, são realizadas diligências em veículos, não só nos compartimentos de carga como também em cabines, porta-luvas, e outros locais internos dos mesmos onde podem ser ocultados documentos de interesse da fiscalização, inclusive no compartimento utilizado como “quarto” para o motorista.

Tem acontecido – não raras vezes – que a busca de documentos particulares passa até pela revista dos motoristas, seus bolsos, sapatos e roupas íntimas. E, nesses locais são encontrados, escondidos, os documentos comprometedores que indicam os valores reais das operações, a origem ou o correto destino das mercadorias transportadas, diferentes daqueles consignados nas notas fiscais. Ou seja, são localizadas as provas da ilicitude e tais provas são juntadas aos autos de infração.

Sem dúvida, sem essa revista rigorosa, não seriam alcançados os elementos probatórios dos ilícitos tributários e os trabalhos da fiscalização não atingiriam a mesma eficácia. Mas, por mais abrangente que seja a interpretação do alcance do poder-dever ou dever-poder da fiscalização tributária em seu propósito de buscar a verdade material, o extremo da revista íntima, na busca de efeitos comerciais não encontra, em nosso entender, respaldo nos instrumentos normativos. E, se assim for, a liberdade individual do motorista estaria sendo atingida injustamente.

No aparente conflito que poderia se estabelecer colocando-se de um lado a eficiência administrativa e o aumento da arrecadação, e de outro o respeito às liberdades individuais, não há dúvida que é preferível que esta eficiência não aconteça, que se arrecade menos, mas que não se sacrifiquem valores protegidos pelo Estado de Direito tão duramente conquistados ao longo do tempo. Entender de forma diversa, seria o mesmo que institucionalizar-se a tortura sob pretexto de obter a verdade na investigação criminal.

Entendemos, por fim, que é plenamente lícito o exame do interior do veículo transportador. Aliás, a legislação tributária relativa ao ICMS no Estado do Paraná prevê como infração passível da multa de 30% sobre o valor da operação o fato da empresa deixar de emitir ou *entregar* nota fiscal em operação com mercadorias tributáveis.¹³² A não entrega do documento fiscal somente pode ser constatada ou se for abordado o comprador à saída da

¹³² Art. 55, § 1º da Lei Estadual nº 11.580/96: Ficam sujeitos às seguintes multas os que cometerem as infrações descritas nos respectivos incisos deste artigo: ... VI – equivalente a 30% (trinta por cento) do valor do bem, mercadoria ou serviço, ao sujeito passivo que: a) deixar de emitir *ou entregar* documento fiscal em relação a bem, mercadoria ou serviço em operação ou prestação tributada, inclusive sujeitas ao regime de substituição tributária concomitante ou subsequente; ... (*omissis*).

empresa com as mercadorias *sem a nota fiscal* ou se o veículo que efetuou a entrega das mercadorias estiver retornando *com a nota fiscal não entregue*.

A *não entrega* das notas fiscais é muito comum em determinados segmentos, como no comércio de carne e seus derivados e de mercadorias empregadas na construção civil como tijolos, telhas, lajes, madeira, pedras britadas, mármore, etc., quando grandes quantidades são transportadas. O artifício utilizado é o retorno do documento fiscal à empresa emitente e este é utilizado para realizar inúmeras viagens durante um mesmo dia, havendo a tributação de apenas uma carga, sonegando-se o imposto relativo às demais. Por exemplo: uma olaria vende 200.000 tijolos para uma construtora. Cada carga comporta 20.000 tijolos. Assim, emite uma nota fiscal para acobertar o transporte da primeira carga e se não for abordada pela fiscalização consegue transportar outros 20.000 tijolos com o mesmo documento fiscal, por diversas vezes, até esgotar-se a entrega.

Outro procedimento é o cancelamento da nota fiscal que retorna sem ser entregue ao destinatário. Com o cancelamento anula-se a operação e nenhum tributo é recolhido aos cofres públicos, embora tenha ocorrido o fato imponible.

Nestes casos – como a não entrega do documento fiscal é artificiosa – o motorista é orientado a esconder o documento para não ser visto pela fiscalização, fazendo-o de acordo com a sua criatividade.

Como dissemos, dentro de veículos transportadores de maior porte (caminhões), existe um compartimento, uma espécie de “quarto” onde o motorista dorme. E, a grande maioria destes profissionais, em face às grandes distâncias a serem percorridas, pernoitam mais em seus veículos que em suas próprias residências. E utilizam este local para ocultar documentos fiscais e outros que interessam ao Fisco. É de se indagar – estaria o “quarto do motorista”, dentro do veículo, protegido pela inviolabilidade de domicílio estabelecida no comando constitucional? Oportunamente trataremos desta matéria.

5.5 Apreensão de mercadorias

Quando da constatação de anormalidades com mercadorias transportadas ou estocadas irregularmente, o fisco tem o poder de realizar a apreensão das mercadorias, lavrando, para este fim, o termo competente.

Na fiscalização aduaneira, quando constatados contrabando ou descaminho e conhecido o domínio das mercadorias apreendidas, estas não são devolvidas, passando ao patrimônio do Estado.

Já nos demais casos (mercadorias sem nota fiscal ou com nota fiscal irregular) é feita a apreensão, mas o Estado não se apropria das mercadorias apreendidas. Uma vez identificado o seu verdadeiro proprietário, efetuado o lançamento e aplicadas as penalidades cabíveis, devem as mercadorias ser devolvidas.¹³³

Tem sido fato corriqueiro a exigência, principalmente em Postos de Fiscalização de fronteiras interestaduais, de pronto pagamento dos tributos e multas para que as mercadorias sejam liberadas. Em muitas situações, o proprietário tem domicílio em outra unidade da federação e – ao exigir o pagamento imediato dos tributos ou multa – o Fisco vê garantido o saneamento da irregularidade. Ao contrário – uma vez liberadas as mercadorias – terá extrema dificuldade em receber tais valores. Esta prática tem sido repudiada pelo Poder Judiciário, uma vez que a apreensão de mercadorias - ato jurídico administrativo idôneo - não pode, porém, servir como instrumento de pressão para o pagamento de multas.¹³⁴ É válida, no entanto, a apreensão com o intuito de identificar o contribuinte/proprietário dos bens.¹³⁵

¹³³ Em inúmeras situações, quando as mercadorias apreendidas são em pequeno volume, tem acontecido que estas ficam depositadas nas repartições fiscais até que o proprietário ou responsável efetue o pagamento. Mas, acontece, em diversos casos que ocorre o abandono puro e simples das mesmas, revelando, talvez, que a penalidade é tão severa que compensa o abandono das mercadorias, ao invés de o proprietário ou responsável efetuar o pagamento.

Também acontecem apreensões de mercadorias perecíveis (frutas, verduras, legumes, carne, peixe, animais vivos para abate). Neste caso ocorrem com frequência o perecimento de parte da carga, com prejuízos para o proprietário. A legislação não estabelece ritos especiais em tal circunstância. Não temos conhecimento, entretanto, de casos concretos de exigência de indenização por parte do prejudicado.

¹³⁴ Súmula 323 do Supremo Tribunal Federal: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”.

¹³⁵ Jurisprudência: Mandado de Segurança – Apreensão de Mercadorias – Possibilidade para identificação do contribuinte – Critério.

“Tributário. Mercadorias. Apreensão. Possibilidade para identificação do contribuinte. Tributos. Não se objetiva a posse do Fisco, respaldado que está em lei, submeter a apreensão a mercadoria transportada desacompanhada da nota fiscal para efeito de identificação do contribuinte, lavratura de auto e dar materialidade ao fato. Quando a Súmula 323 do Colendo STF inadmite a apreensão de mercadorias como meio de forçar a cobrança, o intérprete não deve ir além do que ela quis dizer. O entendimento cristalizado naquela Excelsa Corte, como de resto nas demais Cortes do País, é o que admite a apreensão para os fins imediatos acima aludidos. Se, entretanto, o Fisco obstina-se em permanecer na posse de bem alheio, mesmo após conseguidas as providências identificatórias, aí sim, seu propósito resvala para o arbítrio, caracterizando-se como meio ilegítimo de coação para percepção de tributos (Ac. un. da 2ª T. Civ.do TJ DF – AC 38.631/96 – Rel. Getúlio Moraes Oliveira. DJU 30/04/97, p.8078).

Uma solução encontrada pelos legisladores estaduais, relativamente ao ICMS é atribuir ao transportador a responsabilidade pelo pagamento do imposto em relação às mercadorias transportadas sem a documentação fiscal regulamentar ou com documentação fiscal inidônea. Como exemplo: Art. 18, I, a, da Lei Estadual nº 11.580/96, do Estado do Paraná.

Sacha Calmon Navarro Coêlho assinala a respeito: “O fato de a mercadoria estar irregular, em termos fiscais, em tese justifica a apreensão mas não a apropriação pelo Estado. Provada que seja a propriedade, por outros meios, desfaz-se a presunção *iuris tantum* de que a coisa é *nullius* ou quando nada *derelicta*. As autoridades, lavrados os atos administrativos de lançamento e, sendo o caso, os autos de infração (multa), ficam obrigadas a devolvê-la, sob pena de a responsabilidade civil do Estado ser argüida precedentemente. O Estado fica responsável pelo *depósito* da coisa e, conseqüentemente, pela sua segurança”.¹³⁶

A legislação tributária relativa ao ICMS do Estado do Paraná (Lei nº 11.580/96) estabelece na letra “b”, do inciso IV, do art. 56, que “as mercadorias ou demais bens apreendidos ficam sob a custódia do Chefe da repartição fazendária por onde se iniciar o respectivo processo e poderão ser por este liberados mediante a satisfação, pelo autuado, das exigências determinantes da apreensão, ou, se não atendidas, após a identificação exata do infrator, da infração e das quantidades, espécies e valores das mercadorias ou demais bens”. Assim, mesmo não atendida a exação (pagamento do tributo e multa), prevê a norma que se for identificado o infrator e a infração com exatidão; se levantadas as quantidades, espécies e valores das mercadorias e demais bens teria que haver a liberação.¹³⁷

5.6 Apreensão de documentos

Não só mercadorias são apreendidas pela fiscalização. Podem também ser apreendidos, mediante termo específico, documentos que possam ser utilizados como prova de infrações tributárias.

O mesmo inciso IV, do art. 56, supra referido, disciplina ser admissível a apreensão (além das mercadorias e demais bens) de livros, documentos e arquivos, inclusive magnéticos ou eletrônicos, como prova material da infração tributária, mediante termo de depósito. Esta apreensão se dá quando os agentes da fiscalização tributária comparecem nos estabelecimentos dos contribuintes e vasculham arquivos, gavetas, armários, cofres e neles encontram documentos comprobatórios de operações comerciais e que necessitam ser confrontados com os livros e registros fiscais.

¹³⁶ *Teoria e Prática das Multas Tributárias*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, pp. 59-60.

¹³⁷ Na prática isto não acontece gerando uma quantidade significativa de mandados de segurança que são liminarmente acolhidos pelo Judiciário em face à inequívoca previsão legal.

Esta prática decorre da previsão do § 1º, do art. 48, da mesma lei, que dispõe: “ao agente fiscal não poderá ser negado o direito de examinar estabelecimentos, depósitos e dependências, cofres, arquivos, inclusive magnéticos ou eletrônicos, veículos e demais meios de transporte, mercadorias, livros, *documentos, correspondências e outros efeitos comerciais ou fiscais* dos contribuintes e responsáveis definidos nesta lei”.

Ou seja, os agentes fiscais procedem ao exame e, constatando neste exame, elementos que revelem indícios de irregularidades ou até mesmo que mereçam uma conferência mais acurada, efetuam a apreensão, mediante termo, e retiram tais documentos levando-os à repartição fiscal.

Esta ação fiscalizatória tem sido fortemente questionada e merecerá, em capítulo próprio, uma análise mais aprofundada.

5.7 A interdição de estabelecimentos

A Constituição Federal assegura o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei (Art. 170, parágrafo único).

Com isto está o constituinte a afirmar que a lei pode determinar a necessidade de autorização do poder público para o exercício de determinadas atividades, o que representa, também, a possibilidade de negar esta autorização, em nome do interesse público.

Mas, se neste exercício, houver o descumprimento das normas obrigacionais tributárias, pode o poder público interditar o estabelecimento? Vejamos um exemplo prático: a fiscalização do ICMS do Paraná, seguidamente realiza operações em *shoppings centers*, onde em regra é constatada a existência de estabelecimentos comerciais funcionando sem inscrição no cadastro de contribuintes do Estado. Como tal, não possuem notas fiscais (ou utilizam notas fiscais de empresas já baixadas). Há o flagrante da sonegação fiscal, não só do imposto estadual como também de outros tributos federais. A livre concorrência é também desrespeitada, posto que num país cuja carga tributária é altamente representativa, aqueles que dela se escusam artificialmente podem oferecer preços mais baixos. Quanto isto acontece os estabelecimentos são interditados e lacrados. Estaria aí, havendo, uma ofensa ao livre exercício da atividade econômica?

Acreditamos que não. Também este livre exercício não é absoluto e pressupõe licitude, cumprimento dos deveres fiscais e de cidadania.

A interdição – por se tratar de uma medida extrema – só pode ocorrer por motivos relevantes, como no caso em tela, em que o interesse público é ferido de morte.

Válida, aqui, a opinião sempre abalizada de Sacha Calmon Navarro Coelho que afirma: “não pode o legislador... a título de sancionar descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, impedir ou mesmo restringir as atividades dos contribuintes, interditando estabelecimentos, negócios ou instrumentos de trabalho. Tais atos só serão possíveis e legítimos, se exercidos com base no poder de polícia da administração pública havendo motivo *real* para a interferência estatal e o poder seja exercitado regularmente, sem excesso, abuso ou desvio, conforme o direito administrativo”.¹³⁸

5.8 O auto de infração

Quando os agentes incumbidos das tarefas de fiscalização constatarem, em seu mister, que o fiscalizado deixou de cumprir a obrigação prevista no consequente de uma norma jurídico-tributária, tem o dever de ofício de exigir não somente o cumprimento daquela obrigação, como também de sancionar a conduta omissiva.

Verificam-se, aí, portanto, duas situações jurídicas distintas: uma, o lançamento pela autoridade fiscal, de ofício, dos valores dos tributos não recolhidos pelo contribuinte; outra, a aplicação de uma sanção pela inobservância da obrigação prescrita na norma, sanção essa representada quase sempre por valores pecuniários (multa).

As diversas pessoas jurídicas de direito público interno utilizam geralmente um mesmo instrumento material para ambas as exigências. Os valores a título de imposto, juros e multa são somados no mesmo documento, provocando, daí, não só para a doutrina, como também para as autoridades administrativas, a errônea idéia de que lançamento e auto de infração seriam um único ato administrativo. A este equívoco, a própria leitura da parte final do art. 142 do Código Tributário Nacional induz, ao inserir no contexto de lançamento a aplicação, sendo caso, da penalidade cabível.¹³⁹

¹³⁸ *Teoria e Prática das Multas Tributárias*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 63.

¹³⁹ CTN, Art. 142. *Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Mas, como diz Paulo de Barros Carvalho, se tomarmos o ato jurídico administrativo em sua intimidade estrutural, a distinção entre lançamento e auto de infração transparece logo no primeiro instante.¹⁴⁰ Após tratar da *intimidade estrutural* do lançamento e do auto de infração, o brilhante autor desfaz, com a acuidade e inteligência que são peculiares, a confusão que poderia existir entre os atos administrativos de lançamento e de auto de infração: “Em súmula, dois atos administrativos, ambos introdutores de norma individual e concreta no ordenamento positivo: um, de lançamento, produzindo regra cujo antecedente é fato lícito e o conseqüente uma relação jurídica de tributo; outro, o auto de infração, veiculando u’a norma que tem, no suposto, a descrição de um delito e, no conseqüente, a instituição de liame jurídico sancionatório, cujo conteúdo da prestação tanto pode ser um valor pecuniário (multa), como uma conduta de fazer ou não fazer. Tudo seria mais simples, realmente, se o auto de infração apenas conduzisse para o ordenamento a mencionada regra individual e concreta que mencionei. Nem sempre é assim. Que de vezes, sob a epígrafe *auto de infração*, deparamo-nos com dois atos: um de lançamento, exigindo o tributo devido; outro de aplicação de penalidade, pela circunstância de o sujeito passivo não ter recolhido, em tempo hábil, a quantia pretendida pela Fazenda. Mera aparência. Não deixam de ser duas normas jurídicas distintas postas por expedientes que, por motivos de comodidade administrativa, estão reunidos num mesmo suporte físico.”¹⁴¹

Concordamos com Paulo de Barros, uma vez que auto de *infração* pressupõe *sanção*. Não existe *sanção* sem *infração*. O auto de infração seria, assim, manifestação do caráter sancionatório da fiscalização. E como diz James Marins: “o ato de lançamento é ato impositivo de caráter não sancionatório que se destina à formalização da obrigação principal”.¹⁴² Neste diapasão a sanção seria outro ato que nada impede que seja praticado num mesmo instrumento.

Também Alberto Xavier questiona o equívoco de parte da doutrina sustentar que o auto de infração revestiria a natureza de lançamento. Segundo Xavier: “o lançamento aplica a *norma tributária material*, em cuja hipótese se integra um fato tributário e cujo mandamento se traduz na criação de uma obrigação tributária; ao invés, o ato de aplicação de uma pena fiscal concretiza a *norma penal tributária*, em cuja hipótese se integra um fato punível, constituído por uma infração à lei fiscal e cujo mandamento se traduz na sanção correspondente. O

¹⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 408.

¹⁴¹ Idem, p. 410.

¹⁴² MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro... Op.cit.*, p. 202.

primeiro é praticado no exercício da função e da atividade tributária propriamente dita; o segundo, no exercício de uma função e de uma atividade sancionatória”.¹⁴³

Com efeito, a denominação “Auto de Infração” se mostra inadequada para a aplicação do lançamento, principalmente quando o fisco se vê na contingência de efetuar lançamentos sobre matérias que se encontram *sub judice* e é obrigado a lançar, para prevenir a decadência. Neste caso, muitas vezes a autoridade judicial concedeu medidas liminares em mandado de segurança para suspensão da exigibilidade do crédito tributário questionado e, até que ocorra a manifestação definitiva do Judiciário, *não existe infração*, existe sim uma dúvida que o judiciário irá dissipar na decisão transitada em julgado.¹⁴⁴

Ruy Barbosa Nogueira, entende o auto de infração como o início do procedimento de lançamento: “o auto de infração ou início do procedimento de lançamento nada mais deve ser do que um relatório da ocorrência que o agente presume constituir infração e a materializa em um ato descritivo para levar ao conhecimento da autoridade julgadora e assim instaurar a instância contenciosa”.¹⁴⁵ Divergimos do entendimento do insigne mestre. Primeiro por nos alinharmos à concepção de lançamento como “ato jurídico administrativo” e não como procedimento. Depois, porque o sujeito passivo pode concordar com o auto de infração, satisfazendo a exigência tributária e aí inexistirá qualquer fase contenciosa. Por último, porque o objetivo do auto de infração não é levar a descrição ao conhecimento da autoridade julgadora, mas sim, trazer para o mundo jurídico a sua suposta constatação e principalmente para o sujeito passivo para que este possa, querendo, insurgir-se contra a pretensão. É evidente que em havendo contestação por parte do autuado, instaurar-se-á a fase contenciosa,

¹⁴³ Antes de chegar a essa conclusão, Alberto Xavier comenta que a própria legislação ordinária procedeu à separação das duas figuras (lançamento e auto de infração). O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, no seu artigo 9º, distingue com nitidez o *auto de infração* e a *notificação do lançamento*, englobando ambos institutos sob a denominação genérica de “exigência do crédito tributário”. E o art. 43 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 estabelece que “poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente”. E conclui: “Importa, na verdade, reconhecer que os atos de aplicação de penalidades tributárias, embora tenham de comum com o lançamento serem atos materialmente administrativos, revestem natureza jurídica bem distinta”. (*Do lançamento: teoria geral do ato... op. cit.*, pp.57-58).

¹⁴⁴ Recentemente tivemos em nosso labor fiscal uma situação prática em que, para prevenir eventual decadência, tivemos que lançar o ICMS questionado judicialmente pelo contribuinte. Acontece que os lançamentos são feitos eletronicamente e não existe possibilidade de lançar apenas o tributo, sem a multa. A alternativa que encontramos foi a de utilizar, mesmo o “Auto de Infração” observando em campo próprio que se tratava de lançamento para prevenir eventual decadência, que a exigibilidade do tributo se encontrava suspensa até a decisão judicial e que a multa seria inexigível. Acreditamos que a solução para esta situação – que é bastante freqüente – seria de se instrumentalizar dois expedientes a serem utilizados pelo Fisco: um, o “Auto de Lançamento” quando não se possa lançar a penalidade; e outro, o “Auto de Infração e Notificação de Lançamento” quando além de firmar a relação jurídica de cobrança do tributo, também constaria a exigência da penalidade decorrente do descumprimento das normas tributárias.

constituindo, o auto de infração, como ato jurídico administrativo de lançamento, na peça vestibular do processo.¹⁴⁶

Com a abordagem do auto de infração, dentro do tópico, “atividades internas e externas do procedimento fiscalizatório tributário”, poderíamos afirmar que os autos de infração podem e são lavrados, tanto no âmbito interno das repartições fiscais quanto nas atividades externas, *in loco*, quando da constatação de irregularidades, como por exemplo, nas fiscalizações itinerantes.

¹⁴⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1990, pp. 251-252.

¹⁴⁶ Aurélio Pitanga Seixas Filho define o auto de infração como “Ato administrativo da categoria dos vinculados que representa a peça vestibular do processo administrativo tributário de índole contenciosa”. (“in” *Dicionário Jurídico Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 27).

CAPÍTULO V

OS PRINCÍPIOS INFORMADORES DA ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA TRIBUTÁRIA

SUMÁRIO: 1. Noções introdutórias; 2. Os princípios aplicáveis à atividade fiscalizatória tributária; 2.1. Princípio da legalidade; 2.2. Princípio da supremacia do interesse público; 2.3. Princípio da impessoalidade; 2.4. Princípio da oficialidade; 2.5. Princípio da moralidade administrativa; 2.6. Princípio da publicidade; 2.7. Princípio da razoabilidade; 2.8. Princípio da eficiência; 2.9. Princípio da autoridade competente; 2.10. Princípio da boa fé e lealdade entre o Fisco e contribuintes.

1 Noções introdutórias

Todas as atividades da Administração Pública são reguladas por normas. É da essência do Direito Público a sua estrita vinculação aos ditames da lei. *A contrario sensu* do Direito Privado, onde o que não é proibido é permitido, no Direito Público só é permitido aquilo que a lei especificamente admita.¹⁴⁷ Mas não só as normas de Direito Administrativo orientam o procedimento administrativo de fiscalização. Pois, como ensina Odete Medauar, *além das normas específicas para cada matéria ou setor, há preceitos gerais que informam amplos campos de atuação. São os princípios do direito administrativo.*¹⁴⁸

Tais princípios emanam, direta ou indiretamente, do texto constitucional. Expressamente, a Constituição Federal se reporta a quatro princípios: legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade.¹⁴⁹ Posteriormente, com a edição da Lei Complementar nº 19/98 foi incluído o princípio da eficiência da Administração Pública, como preceito constitucional, figurando ao lado dos demais. E a Constituição do Estado do Paraná

¹⁴⁷ Esta é a síntese extraída por Renato Alessi, citado por Eduardo Marcial Ferreira Jardim: “Enquanto que no Direito Privado pode-se fazer tudo aquilo que não é proibido, no Direito Administrativo só se pode fazer aquilo que é permitido” (*Dicionário Jurídico Tributário. op. cit. p. 83*).

¹⁴⁸ MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno. Op. cit. p.142.*

¹⁴⁹ CF, art. 37. A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade ...”

acrescenta a estes, ainda, os princípios da razoabilidade e motivação citando, também, o princípio da eficiência.¹⁵⁰

Não existe, na doutrina, uniformidade quanto aos princípios aplicáveis à Administração Pública. É salutar, aliás, para a democracia, que através da hermenêutica se busque a melhor interpretação do quadro constitucional, identificando-se os postulados fundamentais que devem inspirar a forma de agir dos administradores e das autoridades públicas.

A atividade fiscalizatória tributária acontece e se circunscreve ao âmbito da Administração Pública. Desta forma sobressai à evidência que os princípios informadores da atividade administrativa são aplicáveis à fiscalização.

Mas pelo fato da fiscalização representar a ingerência das autoridades administrativas na esfera de liberdade pessoal dos indivíduos, no seu domicílio¹⁵¹ e patrimônio, alguns princípios a ela se amoldam, como se o seu nascedouro no ordenamento jurídico fosse específico para traçar os caminhos psicológicos, morais e técnicos do agir fiscal.

No âmbito federal, ao editar o Decreto nº 70.235 que *dispõe sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências*, o legislador foi omissos em relação aos princípios. Tal fato decorre, talvez, de nada constar a respeito na Carta Constitucional então vigente. Porém, com o advento da Lei nº 9.784/99, de 29 de janeiro de 1999 (Lei Geral do Processo Administrativo Federal) já na vigência da Carta de 1988, foram arrolados, especificamente, os princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.¹⁵² Como se observa, alguns postulados, como o contraditório e a ampla defesa, que visam às garantias processuais dos contribuintes não se aplicam ao procedimento fiscalizatório, aplicáveis somente por ocasião da insubordinação destes à exigência fiscal.¹⁵³

¹⁵⁰ Constituição do Estado do Paraná: “Art. 27. A administração pública direta, indireta e fundacional, de qualquer dos Poderes do Estado e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, eficiência, motivação ...”.

¹⁵¹ “Gli atti ispettivi incidono in particolare nella sfera di libertà personale e in quella della intimità del domicilio...” (SANTAMARIA, Baldassarre, *Le Ispezioni Tributarie*. Milão: Giuffrè, 1977, p. 14).

¹⁵² Lei nº 9.784, de 29/11/99, Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

¹⁵³ A este respeito, merece destaque a posição externada por James Marins: “Somente em eclodindo a litigiosidade na relação fiscal, caracterizada pela existência da de pretensão fiscal do Estado (através da notificação do lançamento) resistida pelo contribuinte (por meio de impugnação administrativa formal) é que tem início a etapa crítica que transmuta o procedimento de lançamento em processo administrativo fiscal, agora sim presidido por novos postulados (garantias processuais do contribuinte)”. (*Direito Processual Tributário... Op. cit.* p. 92).

No âmbito do Estado do Paraná, as leis que regulam os tributos de competência estadual não fazem qualquer menção aos princípios contidos na Constituição Estadual.

Vejamos, com base na doutrina, na Constituição Federal e nas normas infra-constitucionais a orientação principiológica da atividade fiscal tributária da Administração Pública. Desde já ressaltamos que o elenco de princípios adiante apontados, não é exaustivo.

Os princípios estruturais do procedimento fiscal tributário decorrem do Estado de Direito e visam a harmonizar os interesses públicos com os interesses da sociedade, permitindo a ação estatal dentro do respeito aos cidadãos e os direitos e liberdades que lhe são próprios.¹⁵⁴

2 Os princípios aplicáveis à atividade fiscalizatória tributária

2.1 Princípio de Legalidade

O princípio da legalidade é da essência do Estado Democrático de Direito, preconizado já no art. 1º da Constituição Federal. *É o específico do Estado de Direito, é justamente aquele que o qualifica e que lhe dá a identidade própria*, como ressalta Bandeira de Mello.

Acrescenta, ainda, o insigne mestre: “Por isso mesmo é o princípio basilar do regime jurídico-administrativo, já que o direito administrativo (pelo menos aquilo que como tal se concebe) nasce com o Estado de Direito: é uma consequência dele. É o fruto da submissão do Estado à lei. É em suma: a consagração da idéia de que a Administração Pública só pode ser exercida na conformidade da lei e que, de conseguinte, a atividade administrativa é atividade sublegal, infralegal, consistente na expedição de comandos complementares à lei”.¹⁵⁵

No mesmo diapasão, Lúcia Valle Figueiredo, afirma que “o princípio da legalidade surge como conquista do Estado de Direito, a fim de que os administrados não sejam obrigados a se submeter ao abuso de poder”. Mas, preocupada com eventuais lacunas no complexo normativo, Lúcia vislumbra uma amplitude maior na abrangência do princípio, e explica:

¹⁵⁴ Em referência à participação democrática que dá legitimidade ao exercício do poder estatal, oportuna a lição de Manteca, Olivencia e López: “El elemento democrático aporta al Estado de Derecho tanto unas técnicas de participación que legitiman el ejercicio del poder y su control como unos principios básicos de convivencia que se fundamentan en el respeto de la persona y de los derechos y libertades que le son propios. En suma, el elemento democrático aporta: primero, los mecanismos que permiten la participación libre e eficaz de los ciudadanos; segundo, los mecanismos eficaces de exigencia de responsabilidad a los poderes públicos; y tercero, la posibilidad de modificar las opciones políticas adoptadas de forma que, en ningún caso, la sociedad se encuentre presa de sus propias decisiones y si permita siempre el cambio (MANTECA, Rafael Ruiz; OLIVENCIA, Antonio-Rafael Hernández; LÓPEZ, Javier Fernández. *Introducción al Derecho y Derecho Constitucional*. Op. cit., p. 176).

¹⁵⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso.... op. cit.* pp. 56-57.

“todavía, o princípio da legalidade não pode ser compreendido de maneira acanhada, de maneira pobre. É assim seria se o administrador, para prover, para praticar determinado ato administrativo tivesse sempre que encontrar arrimo expresso em norma específica que dispusesse exatamente para aquele caso concreto”.¹⁵⁶

Quando se fala de submissão à lei, não se pode pretender, realmente, que a lei preveja todas as situações e circunstâncias que acompanham a instituição, arrecadação e fiscalização de um tributo. Neste sentido é importante a atividade regulamentar, como bem demonstra Ferreiro Lapatza, o qual, comentando a disposição constitucional espanhola (idêntica à brasileira) de que *nenhum tributo pode ser exigido sem uma prévia lei que o autorize* ressalta:

Ahora bien, la fórmula constitucional utilizada revela ya claramente (con arreglo a la Ley) que la exigencia de rango legal no alcanza a toda la normativa tributaria, a todas las normas que pueden regular un tributo. Por el contrario los tributos pueden, y quizá deben, ser regulados por normas de distinto rango, legales e reglamentarias; y de hecho lo son, pues la Ley no establece normalmente todas las reglas necesarias, tanto substantivas como procedimentales, para aplicar de modo efectivo un tributo. El desarrollo reglamentario parece, pues, necesario, y quizás, aunque ello nos parece muy dudoso, conveniente sobre todo en aquellas parcelas necesitadas de una continua adaptación a la experiencia adquirida y a las cambiantes circunstancias de la realidad económica o social y en aquellos aspectos del tributo que necesitan una regulación muy detallada y minuciosa.¹⁵⁷

É claro que o regulamento não pode se afastar da diretriz legal. À administração tributária não cabe a auto-atribuição de poderes ilimitados, a interpretação a seu favor, sempre, das disposições tributárias, sob pena de acontecerem distorções graves que Florencio Contreras Quintero denomina “Patologias Tributárias Administrativas”.¹⁵⁸

¹⁵⁶ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo. Op. cit.*, p. 40.

¹⁵⁷ LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. *El principio de legalidad y da reserva de ley*. Revista de Direito Tributário nº 50/8-9.

¹⁵⁸ O professor da Universidade Central da Venezuela, Florencio Contreras Quintero descreve o que segundo ele, seriam as *Patologias Tributárias Administrativas*: “Por razones meramente metodológicas, he agrupado las patologías tributarias administrativas en tres categorías. En la primera incluyo aquellos casos en que la Administración misma se atribuye directamente poderes tributarios que son de la reserva de la Ley; son los casos más brutales de violación de la dogmática tributaria constitucional, constituyen una subversión inmediata contra el principio de la legalidad tributaria; como es facil advertirlo, estas aberraciones son naturalmente siempre de orden jurídico. La segunda categoría comprende aquellos casos en que la Administración se considera habilitada para ejercer poderes que, no obstante ser de la reserva legal, le son conferidos por las leyes tributarias, lo cual conlleva también una violación del principio de la legalidad tributaria: yo me atrevería a afirmar que estos casos hay una violación solidaria del principio entre la Ley que habilita, sin poder habilitar, y el Reglamento o la Administración que se consideran habilitados, sin poder haberlo sido constitucionalmente; éstas son también patologías de orden jurídico. Y la tercera categoría comprendería aquellos casos – mucho más frecuentes que los anteriores – en los cuales la Administración interpreta y aplica erróneamente la Ley tributaria; o, simplemente, no la interpreta, pues, ante muchas decisiones de tipo administrativo-tributario no se puede decir, en términos de lógica jurídica, que el

E, mesmo que inexista um dispositivo legal ou regulamentar expresso, claro, a delimitar ou explicitar a forma de agir da autoridade, esta jamais poderá se afastar dos ditames da lei em sentido amplo, pois para concluir, recorrendo, ainda ao brilhantismo de Lúcia Valle Figueiredo: “Ora, assim como o princípio da legalidade é bem mais amplo do que mera sujeição do administrador à lei, pois aquele, necessariamente deve estar submetido também ao Direito, ao ordenamento jurídico, às normas e princípios constitucionais, assim também há de se procurar solver a hipótese de a norma ser omissa ou, eventualmente, faltante”.¹⁵⁹

2.2 Princípio da supremacia do interesse público

Destaca Celso Antonio Bandeira de Mello que a “Administração Pública está, por lei, adstrita ao cumprimento de certas finalidades, sendo-lhe obrigatório objetivá-las para colimar interesse de outrem: o da coletividade. É em nome do interesse público – o do corpo social – que tem de agir, fazendo-o na conformidade da *intentio legis*”.¹⁶⁰

Ainda de sua cátedra: Deveras, como o Texto Constitucional estabelece que todo o poder emana do povo, o poder que o agente administrativo maneja é colhido na fonte legislativa – representativa de nossa voz – e só exercitável para atender ao nosso interesse (interesse do povo, da coletividade). O terceiro – o sujeito alheio ao administrador enquanto tal – é a coletividade em cujo proveito se exerce o poder. Este exercício apresenta-se como instrumento necessário para que o agente público se desincumba do dever de dar provimento à finalidade configurada pela lei como útil ao todo social. Eis por que o meneio do poder só é legítimo, só é válido, caso esteja de fato coincidente com a finalidade que lhe serve de justificação.¹⁶¹

Não se confunde – como já foi assinalado - interesse público com interesse da Administração Pública.

A distinção entre interesse público e interesse da Administração Pública também foi muito bem observada por Garcia de Enterría e Tomás Ramón Fernández, os quais assinalaram: “Concretamente, as potestades administrativas devem exercer-se em função do interesse

funcionario interpretó la Ley tributaria: si se me permitiera la expresión, yo me atrevería a decir que hubo más bien “desinterpretación”. (*Disquisiciones Tributarias n° 19*. Colección *Justitia et jus*. Venezuela: Talleres Graficos Universitarios, 1969, pp. 104-105).

¹⁵⁹ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo...* Op. cit. p. 40.

¹⁶⁰ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso...* op. cit. p. 55.

¹⁶¹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Discricionariedade e Controle Jurisdicional*. 2 ed. 5 tir. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 54.

público, que não é o interesse próprio do aparelho administrativo, senão o interesse da comunidade da qual a administração é, como repetimos, uma mera organização serviçal...”¹⁶²

A atividade tributária – já salientamos – tem por fim proporcionar os recursos ao Estado para que cumpra suas funções institucionais, ou seja, que atenda os interesses da comunidade, interesses esses retratados com limpidez no art. 3º da Constituição Federal como *os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil*.

2.3 Princípio da Impessoalidade

A autoridade administrativa fiscal deve portar-se, em seu trabalho, com absoluta impessoalidade. Seus sentimentos pessoais em relação ao fiscalizado (simpatia ou antipatia) não podem interferir no procedimento fiscalizatório. Esta impessoalidade compreende também ignorar tendências políticas, fatores sociais ou até mesmo o abominável preconceito racial ou sexual.¹⁶³ Nesta linha, a lição sempre oportuna, legada por Geraldo Ataliba: “o agente público, porque fala em nome da Administração, não tem amigos ou inimigos, não pode ser deste ou daquele partido”.¹⁶⁴

No princípio da impessoalidade “se traduz a idéia de que a Administração tem que tratar a todos os administrados sem discriminações, benéficas ou detrimenotas. Nem favoritismo nem perseguições são toleráveis. Simpatias e animosidades pessoais, políticas ou ideológicas não podem interferir na atuação administrativa fiscalizatória e muito menos interesses sectários, de facções ou grupos de qualquer espécie”.¹⁶⁵

¹⁶² GARCIA DE ENTERRÍA, Eduardo e FERNANDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 381.

¹⁶³ A contraposição ao princípio da impessoalidade é a atitude de inúmeros governantes que se utilizam da fiscalização para perseguir empresários adversários políticos, mediante ações fiscais cercadas por grande aparato de agentes e realizações de autênticas malhas finas. Ou, ainda, a concessão de verdadeiras “imunidades” quanto à fiscalização, aos amigos e colaboradores.

¹⁶⁴ Geraldo Ataliba ainda acrescenta: “O governo é transitório. O Estado é permanente. A sociedade é uma criatura do Estado, para cuidar dos interesses permanentes de si, sociedade. Os governos são meros instrumentos, por definição transitórios. Esses instrumentos são investidos por um processo de maioria, que é mais democrático. Não quero dizer que esta maioria não possa, no instante em que se vê nas funções de governo, tripudiar sobre os direitos, as liberdades e as prerrogativas das minorias. Minoria é quem não está no governo, é a oposição. A Administração é investida de condições objetivas e subjetivas, através de seus agentes, pelo texto constitucional, para ser fiel ao Estado e à lei, sem dever nada ao transitório e eventual ocupante das funções políticas e, portanto, representante da maioria, que naquele momento presumivelmente está governando, mas que amanhã, por força do princípio republicano, será substituído”. (*Princípios constitucionais do processo e do procedimento em matéria tributária (aula)*). RDT 46/121.

¹⁶⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de Direito... Op. cit.* p. 72.

É o que conclui da lição de Cirne Lima: “Diversamente, a atividade administrativa *quais* obedece a um fim, a que o agente é obrigado a adscrever-se, quaisquer que sejam as suas inclinações pessoais: o agente da atividade administrativa não poderá, portanto, influir sobre esta, senão mediatamente, pelo modo pessoal de persecução ou realização do fim próprio da administração”.¹⁶⁶

A atividade administrativa de fiscalização tem como característica ser vinculada, – não a uma vontade livremente determinada, - mas, a um fim alheio à pessoa e aos interesses particulares do agente fiscal ou do órgão fiscalizador que a exercita.¹⁶⁷

O procedimento de fiscalização é encargo da administração, representado pelo agente fiscal. Não é ato da pessoa física desta autoridade, que evidentemente carrega consigo uma herança cultural, social e política. Este é foco da advertência, sempre oportuna, de José Afonso da Silva: “Os atos e provimentos administrativos são imputáveis não ao funcionário que os pratica, mas ao órgão ou entidade administrativa em nome do qual age o funcionário. Este é um mero agente da Administração Pública, de sorte que não é ele o autor institucional do ato. Ele é apenas o órgão que formalmente manifesta a vontade estatal. Por conseguinte, o administrado não se confronta com o funcionário ‘x’ ou ‘y’ que expediu o ato, mas com a entidade cuja vontade foi manifestada por ele”.¹⁶⁸

A incumbência de fiscalizar é atribuída à autoridade administrativa em decorrência das funções que exercita. O princípio da impessoalidade “busca ... que predomine o sentido de função, isto é, a idéia de que os poderes atribuídos finalizam-se ao interesse de toda a coletividade, portanto a resultados desconectados de razões pessoais”.¹⁶⁹

A autoridade administrativa tem, nesse mister, que estar alinhada aos princípios do Estado de Direito e com o regramento constitucional brasileiro.¹⁷⁰

¹⁶⁶ CIRNE LIMA, Rui. *O conceito fundamental do Direito Administrativo*. Revista de Direito Administrativo, vol. 12, abril-junho de 1948, p. 60.

¹⁶⁷ Ao tratar da atividade administrativa (não especificamente relativa à fiscalização) RUY CIRNE LIMA asseverou: “Traço característico da atividade assim designada é estar vinculada – não a uma vontade livremente determinada, - porém, a um fim alheio à pessoa e aos interesses particulares do agente ou órgão que a exercita. (*Princípios de Direito Administrativo Brasileiro*, 3 ed. Porto Alegre: Sulina, 1954, p. 22).

¹⁶⁸ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 9 ed. ver. 4 tir. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 570.

¹⁶⁹ MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno... op. cit.* p. 148.

¹⁷⁰ Nesse sentido, manifesta-se Celso Antonio Bandeira de Mello, ao assinalar: “... a atividade administrativa, para manter-se afinada com os princípios do Estado de Direito e com o regramento constitucional brasileiro, necessita

2.4 Princípio da oficialidade

O princípio da oficialidade pode ser apontado como manifestação do princípio da legalidade no campo procedimental.¹⁷¹ Consiste na manifestação obrigatória dos órgãos da Administração Pública, ou seja, *de ofício*, realizando os atos e procedimentos que estejam circunscritos à sua competência, sob pena de responsabilidade funcional dos seus agentes. A realização de tais atos independe de provocações ou comandos externos.

No campo fiscalizatório a oficialidade se faz sentir nas etapas preparatórias e no próprio ato jurídico de lançamento.

Antonio da Silva Emerenciano, ao tratar do princípio da oficialidade assim se manifesta: “O procedimento fiscalizatório faz-se como encargo da própria administração e seu impulso se dá de ofício por todo o tempo até a produção do ato final que deve ocorrer dentro dos prazos limites legais estabelecidos”.¹⁷²

2.5 Princípio da Moralidade Administrativa

O princípio da moralidade administrativa, expressamente citado na Constituição Federal, ao qual se subordina a administração pública e seus órgãos, há que estar presente na exteriorização dos procedimentos fiscalizatórios.

Mas, afinal o que é a moralidade na Administração Pública?

Críticas ácidas, porém pertinentes, são feitas à inserção desse princípio na Magna Carta, uma vez que seria inconcebível admitir que o funcionário público fiscal ou não, agisse de forma *imoral*, só não o fazendo porque a Constituição impõe-lhe uma conduta *moral*. E, antes

ser exata e precisamente uma atividade pela qual se busca o atingimento dos fins pré-traçados pela lei” (*Discricionariedade e controle...op. cit. p. 51*).

¹⁷¹ BACELLAR FILHO. Romeu Felipe. *Princípios Constitucionais do Processo Administrativo Disciplinar*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 174.

¹⁷² Op. cit. p. 204. EMERENCIANO ainda acrescenta que: “Destaca-se desse princípio, a regra de que, à falta de providências do contribuinte, não pode ser imputada a inconclusão dos trabalhos fiscalizatórios nos prazos limites legais”. E critica: “Por decorrência descabem as práticas comuns pelas quais os agentes fiscais atribuem aos contribuintes a realização de mapas, preenchimento de formulários, elaboração de demonstrativos, resumos, tabelas e similares. Tais atos, uma vez realizados no interesse da administração só podem e devem ser realizados pelo exercício da competência de fiscalizar”. Acreditamos ser – a posição do mestre paulista – um tanto exagerada: é claro que se o contribuinte não realizar as providências instrumentais que lhe competem, os trabalhos fiscalizatórios são prejudicados. As próprias normas tributárias estabelecem punições por embaraços à ação fiscal. Já, com relação à elaboração de demonstrativos, tabelas, formulários, mapas, com efeito não há uma obrigatoriedade de que o contribuinte o faça. Quanto o faz é uma atitude voluntária, no intuito de colaborar com a fazenda pública e até mesmo de evitar transtornos em sua empresa com a presença fiscal mais demorada.

da Constituição de 1988, estaria a administração pública liberada de tal imposição? É evidente que não.

Mas, a doutrina pátria tem encontrado inúmeras dificuldades em delimitar o alcance e a expressão verbal de tal princípio. Odete Medauar salienta que “O princípio da moralidade é de difícil tradução verbal talvez porque seja impossível enquadrar em um ou dois vocábulos a ampla gama de condutas e práticas desvirtuadoras das verdadeiras finalidades da Administração Pública. Em geral, a percepção da imoralidade administrativa ocorre no enfoque contextual; ou melhor, ao se considerar o contexto em que a decisão foi tomada”.¹⁷³

Manoel de Oliveira Franco Sobrinho foi quem, em nossa doutrina, dedicou obra específica à moralidade administrativa, ressaltando: “Considerando a Administração pública como atividade jurídica que é, não se compreende que os seus atos não sejam valores de justiça, de equidade e de moralidade, em razão da legalidade. É princípio apolítico, no bom dizer, que a Administração não deve ser injusta, não deve ser arbitrária e não deve ser imoral. O Estado (Administração) tem obrigações que correspondem a direitos do administrado. Uma dessas obrigações é a correta forma quanto à norma. Outra, de apreciação jurídica no tocante ao mérito de eficácia do ato”.¹⁷⁴

Contrapondo-se aos que vêem dificuldades na identificação da imoralidade de um ato, o constitucionalista paranaense afirma que: “a qualidade moral de um ato não deixa de ser para o hermeneuta de fácil constatação. A leitura da norma em face do ato, a eficácia do ato conforme o fato, levam ao conhecimento das situações criadas e das relações estabelecidas. As distorções ficam evidentes. A intenção fica ou não fica clara. O ato afronta ou não a ordem jurídica”.¹⁷⁵

Talvez a melhor concepção de moralidade foi desenvolvida por Maurice Hariou, citado por Hely Lopes Meirelles, que explica que “o agente administrativo, como ser humano dotado da capacidade de atuar, deve, necessariamente, distinguir o bem do mal, o honesto do desonesto. E ao atuar, não poderá desprezar o elemento ético de sua conduta. Assim, não terá que decidir somente entre o legal e o ilegal, o justo e o injusto, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o inoportuno, mas também entre o honesto e o desonesto”.¹⁷⁶

Dentre outras concepções doutrinárias a respeito da moralidade, destacamos a apresentada por Lúcia Valle Figueiredo: “O princípio da moralidade vai corresponder ao

¹⁷³ *Direito Administrativo Moderno..Op. cit.* p. 149..

¹⁷⁴ FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. *O princípio constitucional da moralidade administrativa*. 2 ed. Curitiba: Genesis, 1993, p. 95.

¹⁷⁵ *Idem*, p.22.

conjunto de regras de conduta da Administração que, em determinado ordenamento jurídico, são considerados os *standards* comportamentais que a sociedade deseja e espera”.¹⁷⁷

Por seu turno, Marçal Justen Filho, não vê o princípio de moralidade como um princípio autônomo e sim, vinculado ao todo constitucional. E ainda acresce que o seu conteúdo não se acha plenamente definido. Assim se expressa o brilhante mestre paranaense: “O princípio da moralidade pública é, por assim dizer, um princípio jurídico ‘em branco’, o que significa que seu conteúdo não se exaure em comandos concretos e definidos, explícita ou implicitamente previstos no Direito legislado. O princípio da moralidade pública contempla a determinação jurídica da observância de preceitos éticos produzidos pela sociedade, variáveis segundo as circunstâncias de cada caso”.¹⁷⁸

A inobservância do princípio da moralidade administrativa na atividade fiscalizatória é, em diversas situações, considerada pelo ordenamento jurídico como crime praticado por funcionário público contra a administração em geral, como é o caso da *corrupção passiva* dentre outros tipos penais.¹⁷⁹

2.6 Princípio da publicidade

A publicidade consiste na comunicação formal e oficial da Lei aos seus destinatários.¹⁸⁰

O princípio da publicidade decorre do imperativo constitucional que veda à Administração Pública ocultar dos administrados o seu comportamento. “A gestão administrativa deve ser pública, garantindo a todos o controle de sua validade e eficácia, porque a coisa administrada é pública”.¹⁸¹

Publicidade pressupõe transparência. Os administrados - verdadeiros destinatários da ação administrativa não podem ficar alheios ao que acontece nos intramuros da Administração Pública. Como o regime democrático prevê que o poder emana do povo e em seu nome será

¹⁷⁶ *Direito Administrativo Brasileiro*. 22 ed. atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 83.

¹⁷⁷ *Procedimento e Processo Administrativo*. Perspectivas do Direito Público – Estudos em Homenagem a Miguel Seabra Fagundes. Coord.: Carmen Lúcia Antunes Rocha. Belo Horizonte: Del Rey, 1995, p. 385

¹⁷⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. *O Princípio da Moralidade Pública e o Direito Tributário*. RDT 67/70.

¹⁷⁹ Código Penal, art. 317. “Solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida, ou aceitar promessa de tal vantagem”.

¹⁸⁰ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário... Op. cit.* p. 166.

¹⁸¹ BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios Constitucionais do Processo Administrativo Disciplinar*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 183.

exercido, o princípio da publicidade é consectário do princípio democrático.¹⁸² *La publicidad constituye un requisito esencial para que el acto administrativo cobre validez respecto a terceros. Hasta entonces, no habrá técnicamente acto administrativo, quedando el acto en la esfera de la actividad interna de la Administración cuando el acto fuera unilateral.*¹⁸³

A publicização do procedimento administrativo tributário não tem a mesma amplitude que os demais atos ou procedimentos praticados pela administração. A fiscalização penetra em searas delicadas das empresas, como sua situação financeira, segredos industriais, preços praticados, cadastros de clientes e outras informações que não podem se tornar públicas, sob pena de prejuízos significativos aos empresários. O próprio Código Tributário Nacional veda no art. 198, a divulgação de *informação obtida em razão do ofício, sobre situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades*. E, ainda, o Código Penal, no art. 325, considera crime praticado por funcionário público contra a administração em geral *revelar fato de que tem ciência em razão do cargo e que deva permanecer em segredo, ou facilitar-lhe a revelação*.

Por outro lado, a atividade fiscal tributária por seu caráter investigativo e inquisitório apresenta nuances diferentes dos outros procedimentos comuns da Administração Pública, exigindo uma dosagem de segredo e cautela em face àqueles que trilham pelos caminhos escusos da sonegação. Divulgar uma ação fiscalizatória em determinado segmento econômico não é o mesmo que tornar pública uma licitação para uma grande obra. O interesse público, na investigação é diametralmente diferente do interesse público na licitação. A publicização prévia de ações fiscalizatórias dá aos sonegadores a possibilidade de utilizar artifícios para fugir aos seus efeitos.¹⁸⁴

¹⁸² Nesse sentido a oportuna lição de Carmen Lúcia Antunes Rocha: “a publicidade é princípio constitucional da Administração Pública (art. 37 da Constituição da República), estabelecendo-se como consectário do princípio democrático. Não há como haver a participação do povo no exercício do poder se não se contar com o conhecimento público dos atos por ele praticados”. (*Princípios Constitucionais do Processo Administrativo no Direito Brasileiro*. RDA 136, out-dez de 1997).

¹⁸³ CASSAGNE, Juan Carlos. *El acto administrativo*. 2 ed. act. Buenos Aires: Abelardo-Perrot, 1974, pp. 292-293.

¹⁸⁴ Trazemos a lume mais alguns exemplos: uma Delegacia da Receita Estadual costumava afixar em local próprio, para conhecimento dos funcionários, as escalas de fiscalizações volantes, com os nomes dos plantonistas, data e local onde seriam realizadas. Tempos após, a administração da Delegacia foi informada que havia um desfile diário de pessoas estranhas nos corredores da repartição, principalmente defronte ao edital. Coincidentemente, sonegadores contumazes não mais eram alcançados pelas malhas da Receita. Bastou que o edital não mais indicasse o local onde seriam realizadas as operações e estes (sonegadores contumazes) voltaram a sofrer as exações. Ou seja, conhecendo previamente os locais onde haveriam as fiscalizações, simplesmente desviavam por caminhos alternativos. Outro exemplo: a Receita Estadual costuma realizar fiscalizações setoriais (Gráficas, lojas de veículos usados, lojas de equipamentos de informática, etc... através de blitz onde o aparato fiscal se concentra no setor. É comum – quando vazam informações – ou quando o primeiro fiscalizado se comunica com os demais, que se encontrem diversos estabelecimentos “fechados” sem razões aparentes.

Mas, no procedimento fiscalizatório há uma manifestação de publicidade quando o fisco, mediante termo, informa o contribuinte de que este se encontra sob a ação fiscal e da abrangência da fiscalização.

José Eduardo Soares de Melo salienta que “a publicidade há que ser prestigiada e respeitada nos procedimentos que envolvam a atribuição de responsabilidades a terceiros, como é o caso de glosas de créditos (ICMS e IPI), escriturados pelos adquirentes de bens de terceiros, em razão destes terem sido inquinados de inidôneos ou inexistentes. É o que ocorre no caso de bloqueamento de inscrição fazendária dos emitentes das notas fiscais (implicadoras dos mencionados créditos), promovida *interna corporis*, sem que se tenha notícia oficial e pública de referido expediente administrativo...”.¹⁸⁵

2.7 Princípio da razoabilidade

O princípio da razoabilidade também há de estar orientando o comportamento da autoridade administrativa nos trabalhos de fiscalização. Razoabilidade, no caso, é bom senso, é equilíbrio. Ou, no dizer de Maria Paula Dallari Bucci: “O princípio da razoabilidade, na origem, mais que um princípio jurídico, é uma diretriz de senso comum ou, mais exatamente, de bom-senso, aplicada ao Direito. Esse “bom-senso jurídico” se faz necessário à medida que as exigências formais que decorrem do princípio da legalidade tendem a reforçar mais o texto das normas, a palavra da lei, que o seu espírito. A razoabilidade como princípio jurídico, ou como diretriz de interpretação das leis e atos da Administração, é uma orientação que se contrapõe ao formalismo vazio, à mera observância dos aspectos exteriores da lei, formalismo esse que descaracteriza o sentido finalístico do Direito”.¹⁸⁶

É claro que em sendo o lançamento uma atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, à luz do parágrafo único do art. 142 do CTN - e considerando-se que grande parte dos atos praticados no procedimento de fiscalização visam exatamente este *iter*, o ato jurídico administrativo de lançamento - o exercício do juízo de razoabilidade por parte da autoridade fiscal fica profundamente prejudicado. Ao se deparar com a eclosão, no mundo jurídico, de uma situação fática prevista em lei como passível de lançamento ou de aplicação de penalidade tributária, o agente da administração tributária

¹⁸⁵ *Processo Administrativo Tributário*. Processo Administrativo Fiscal (Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1997, p. 95.

preferirá a observância dos aspectos exteriores da lei, sem ater-se ao “bom-senso jurídico”. Isto não significa que tal princípio deva ser desconsiderado de pleno, mas sim, observado com cautela.¹⁸⁷ É, aliás, da essência do princípio da razoabilidade que tem havido um tratamento diferenciado em relação aos deveres instrumentais e ao próprio campo de incidência tributária relativamente às pequenas empresas enquadradas no sistema simplificado de apuração de tributos a exemplo “Simples- Federal” ou do regime de microempresas “Simples – Pr”.

2. 8 Princípio da eficiência

O princípio da eficiência administrativa nasceu com a reforma que resultou na edição da Emenda Complementar nº 19/98, passando, assim, a ter *status* constitucional. Antes, porém, Hely Lopes Meirelles já o considerava “o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros”.¹⁸⁸

Segundo Henrique de Carvalho Simas, o princípio da eficiência corresponde o que a doutrina italiana denomina “dever de boa administração”. E aduz: “A ação do administrador deve apresentar, como resultado, uma efetiva satisfação das necessidades coletivas. Dentro da conceituação já oferecida de ‘função administrativa’, está implícita a real satisfação das necessidades coletivas, que só será obtida através de uma atuação *eficiente* dos órgãos e agentes que compõem a Administração Pública”.¹⁸⁹

Com efeito, se espera da Administração Pública os resultados mais adequados e eficazes possíveis, independentemente de constar, ou não, do texto constitucional, tal exigência. É inerente à atividade administrativa.

¹⁸⁶ BUCCI, Maria Paula Dallari. *O princípio da razoabilidade em apoio à legalidade*. Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política 16/173.

¹⁸⁷ Marçal Justen Filho analisa a impossibilidade do agente público tomar decisões subjetivas, salientando: “Há diferenças, porém, entre a situação do particular e do agente público. Em uma relação disciplinada pelo Direito Público, o sujeito não pode correr riscos que seriam perfeitamente lícitos para um particular. É que o agente público não é titular dos interesses que lhe foram confiados. Ele tem de perseguir o interesse público, sem disponibilidade de escolhas subjetivas”. (*Ampla Defesa e Conhecimento de Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade no Processo Administrativo*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 25. São Paulo: Oliveira Rocha, outubro de 1997, p. 78).

¹⁸⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo...* Op. cit. p. 90.

¹⁸⁹ CARVALHO SIMAS, Henrique. *Manual Elementar de Direito Administrativo*. 3 ed. ampl. rev. e atual. Rio de Janeiro: Liber Juris, p. 88.

Celso Antonio Bandeira de Mello recusa-se a tratar deste princípio, alegando que não há nada a dizer sobre ele. Ironiza, afirmando que se trata, evidentemente de algo mais que desejável. Contudo, é juridicamente tão fluido e de tão difícil controle ao lume do Direito, que mais parece um simples adorno agregado ao art. 37 ou o extravasamento de uma aspiração dos que buliram no texto.¹⁹⁰

Na atividade fiscalizatória, o interesse público em jogo impõe que se encontre o melhor resultado, a solução mais justa. Quando se fala em solução mais justa, não se pode pretender que esta justiça seja de interesse apenas do órgão ou do servidor fiscal. A justiça é de interesse de toda a coletividade e essência do Estado de Direito.

2.9 Princípio da autoridade competente

O exercício da função de fiscalizar só pode ocorrer por agentes da Administração Pública que detenham competência. O procedimento fiscalizatório implica na realização de diversos atos administrativos. E “para que um ato administrativo seja válido e legítimo, mister se faz que a autoridade que o pratica seja capaz, isto é, seja dotada da competência que emana da legislação, sob pena de o ato se caracterizar como inválido e, por conseqüência, ser nulo”.¹⁹¹

Esta autoridade deverá ser competente para a sua prática, deve deter poderes para tal fim, conforme se extrai do magistério de Henrique de Carvalho Simas: “A autoridade (agente ou órgão da Administração Pública) que praticar o ato necessitará ter *competência* para isso. Deverá ter aptidão própria para assim agir. E é a lei que fixa a *competência*. Além de competente, o agente deve ter *capacidade civil*. O sujeito do ato administrativo manifesta sua vontade, praticando-o e deve ser civilmente *capaz* e legalmente *competente*.”¹⁹²

O ato praticado por autoridade incompetente é um ato viciado. A incompetência caracteriza-se quando o ato não está no rol das atribuições legais do agente que o praticou.¹⁹³

A legitimidade da autoridade pública para fiscalizar se irradia da lei. É a lei que capacita a competência da autoridade para exercer tão relevante mister.¹⁹⁴ Fundamental, para

¹⁹⁰ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de Direito Administrativo*. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 630.

¹⁹¹ QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. *Do lançamento tributário... op cit.* p. 129.

¹⁹² CARVALHO SIMAS, Henrique. *Manual Elementar... Op. cit.* p. 101.

¹⁹³ Segundo Lídia Maria Lopes Rodrigues, “essa incompetência se dá por: usurpação da função (a pessoa que pratica o ato se apossa do exercício de atribuições de agente público); abuso de poder por excesso (quando o agente exorbita de suas atribuições) ou desvio (prática de ato com finalidade diversa daquela explicitada na lei); função de fato (ato praticado irregularmente, mas com aparência de legalidade)” in *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 71.

aclarar este princípio, a lição de Manoel de Oliveira Franco Sobrinho: “Se, no direito privado, a capacidade é inerente à tomada de obrigações, no direito público, a competência legitima os relacionamentos administrativos. Pela capacidade atendem-se os direitos das pessoas. Pela competência a Administração se permite extravasar sua personalidade jurídica conforme a organização, a função e o serviço”.¹⁹⁵

2.11 O princípio da boa fé e da lealdade entre o Fisco e contribuintes

Além dos princípios anteriormente elencados, o administrativista paranaense Romeu Felipe Bacellar Filho também indica o princípio da *boa fé* e da *lealdade* nas relações entre fisco e contribuinte como *incidência dos princípios constitucionais da Administração Pública, na perspectiva procedimental, sobre a tributação*.¹⁹⁶

Realmente, independente dos interesses que se opõem na atividade fiscalizatória, como parte do contexto da atividade tributária, há que prevalecer a boa fé e a lealdade norteadas pela civilidade que deve orientar as relações humanas.

¹⁹⁴ Assinala Augustín A. Gordillo que: La competencia es un conjunto de funciones que un agente puede *legítimamente* ejercer; el concepto de “competencia” da así la medida de las actividades que de acuerdo al ordenamiento jurídico corresponden a cada órgano administrativo: *es su aptitud legal de obrar* y por ello se ha podido decir que incluso formaría parte esencial e integrante del propio concepto de órgano (*Tratado de Derecho Administrativo*. Parte General, Tomo I, Segunda Edición. Buenos Aires: Ediciones Macchi, 1994, p. 19-8).

¹⁹⁵ *Obrigações Administrativas*. Nova ed. Curitiba: Gênese, 1994, p. 61.

¹⁹⁶ Eis o raciocínio desenvolvido por Bacellar: Da incidência dos princípios constitucionais da Administração Pública, na perspectiva procedimental, sobre a *tributação*, decorrerá, principalmente: (i) do *princípio da legalidade* estrita, os princípios do *formalismo moderado* e da *oficialidade* do procedimento administrativo tributário, (ii) do *princípio da impessoalidade*, as garantias de objetividade do procedimento administrativo tributário, (iii) do *princípio da moralidade*, o *princípio da boa-fé* e da *lealdade* nas relações entre Fisco e contribuinte que importa a vedação da surpresa, (iv) do *princípio da publicidade*, a publicização do procedimento administrativo tributário, (v) do *princípio da eficiência*, a necessidade da fixação de um sistema coerente de competências administrativas tributárias e o estabelecimento de procedimentos sumários, desenvolvidos em prol da tutela diferenciada. (*Princípios Constitucionais... Op. cit.* p. 183).

CAPÍTULO VI

A ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA TRIBUTÁRIA NA VISÃO DA DOCTRINA

SUMÁRIO: 1. Apresentação do tema. 2. Concepções doutrinárias a respeito do procedimento fiscalizatório tributário; 2.1. A opinião de Sainz de Bujanda; 2.1.1. Análise crítica; 2.2. A opinião de Ferreiro Lapatzá; 2.2.1. Análise crítica; 2.3. A opinião de Baldassarre Santamaria; 2.3.1. Análise crítica; 2.4. A opinião de Soares Martínez; 2.4.1. Análise crítica; 2.5. A opinião de Geraldo Ataliba; 2.5.1. Análise crítica; 2.6. A opinião de Paulo de Barros Carvalho; 2.6.1. Análise crítica; 2.7. A opinião de Ruy Barbosa Nogueira; 2.7.1. Análise crítica; 2.8. A opinião de James Marins; 2.8.1. Análise crítica; 2.9. A opinião de José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques; 2.9.1. Análise crítica; 2.10. A opinião de Alberto Xavier; 2.10.1. Análise crítica; 2.11. A opinião de Hugo de Brito Machado; 2.11.1. Análise crítica; 2.12. A opinião de Aurélio Pitanga Seixas Filho; 2.12.1. Análise crítica; 2.13. A opinião de Sacha Calmon Navarro Coêlho; 2.13.1. Análise crítica.

1 Apresentação do Tema

Sempre que aconteça no mundo físico, um fato previsto em lei e que a própria lei determine que sua eclosão resulte em uma relação jurídica, nasce aí uma obrigação tributária, independentemente dos sujeitos ativo ou passivo desta relação reconhecerem sua existência.

Há, portanto – como ensina Geraldo Ataliba –, dois momentos lógicos (e cronológicos): primeiramente a lei descreve um fato e di-lo capaz (potencialmente) de gerar (dar nascimento a) uma obrigação. Depois, ocorre o fato; vale dizer: acontece, realiza-se.

Acrescenta o mestre: “Se ele revestir as características antes hipoteticamente descritas (previstas) na lei, então determina o nascimento de uma obrigação tributária, colocando a pessoa (que a lei indicou) como sujeito passivo, ligado ao estado até obter a sua liberação, pela prestação do objeto da obrigação (tendo o comportamento de levar aos cofres públicos a quantia de dinheiro fixada pela lei”.¹⁹⁷

Cabe à Administração Tributária verificar, uma vez ocorrido o fato previsto na hipótese normativa, se as quantias levadas aos cofres públicos o foram na forma e no montante corretos.

Dizendo melhor: a Administração Pública tem o poder-dever de verificar o cumprimento das obrigações resultantes das relações jurídico-obrigacionais que resultaram da eclosão dos efeitos próprios das hipóteses de incidência.

A atividade fiscalizatória tributária compreende assim os atos praticados pelas autoridades administrativas competentes tendentes a verificar a existência de obrigações, a consistência das declarações dos contribuintes ou o cumprimento de deveres formais ligados à tributação, sempre estabelecidos em normas legais.

Esta atividade ocorre através de atos sucessivos e coordenados entre si, ou seja, de procedimentos na melhor definição de Celso Antônio Bandeira de Mello que vê no procedimento *uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos, tendendo todos a um resultado final e conclusivo*.¹⁹⁸

2 Concepções doutrinárias a respeito do procedimento fiscalizatório tributário

A fiscalização tributária envolve um plexo de atividades que oferecem ao estudioso o ensejo de analisar o procedimento sob diversos ângulos: o suporte legal que o fundamenta; o objetivo, a amplitude e a importância de sua atuação; e, ainda, as transformações que provoca no mundo jurídico daqueles que são alcançados pelo agir fiscal.

Vejamos algumas posições doutrinárias concernentes ao procedimento fiscalizatório.

2.1 A opinião de Sainz de Bujanda

Segundo Sainz de Bujanda,¹⁹⁹ o procedimento fiscalizatório (*la inspección de los tributos*) tem como função primordial o descobrimento da riqueza oculta, o que permite aos órgãos gestores da Fazenda Pública exigir o cumprimento das obrigações fiscais e sancionar as infrações cometidas pelos defraudadores.

Adverte o mestre espanhol que é inegável, porém, que essa tarefa básica da fiscalização terá que cumprir-se pelos funcionários encarregados de levá-la a cabo com plena consciência de sua grande responsabilidade, pois, inspecionar a conduta fiscal dos cidadãos de um Estado é tão importante quanto fiscalizar o seu comportamento político.

¹⁹⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5 ed. 5 tir. Coleção Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 51.

¹⁹⁸ *Curso de Direito Administrativo*. 8 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1996, p.291.

E complementa:

Ahora bien, una misión de tan alta trascendencia sólo puede ser fecunda si está cimentada sobre un conocimiento exacto de los valores éticos, jurídicos y económicos implicados en el proceso tributario. Por otra parte si uno de los objetivos esenciales del Derecho financiero es desterrar la inseguridad en las relaciones entre los contribuyentes y el Fisco, es obvio que la seguridad que se persigue habrá de empezar precisamente en aquella zona de la actividad fiscal en que entran en contacto más íntimo las economías contribuyentes con la Administración, es decir, en la labor inspectora. De ahí la inmensa importancia de que las relaciones fiscales se ajusten estrictamente a los esquemas del Derecho objetivo.

2.2.1 Análise crítica

Na visão de Bujanda, a fiscalização teria um carácter investigatório, procurando, nesta investigação, descobrir a riqueza oculta (a verdade material) para tributá-la, obrigando o fiscalizado a cumprir suas obrigações fiscais.

Teria, ainda, o condão punitivo ou sancionatório, isto é, de punir a fraude praticada contra o Fisco.

Dentro da sua linha de raciocínio, o mestre madrilenho ressalta a grande responsabilidade que recai sobre os ombros dos funcionários encarregados da fiscalização, que exigiria um conhecimento pleno dos valores éticos, jurídicos e econômicos que envolvem as relações tributárias. Defende o pleno ajuste da atividade fiscalizatória com o Direito, principalmente para garantir a segurança jurídica, mormente quando exista o contacto mais íntimo com as economias dos contribuintes.

A tônica da análise de Sainz revela sua preocupação com a segurança jurídica que deve permear as relações entre o fisco e os contribuintes e a necessidade de um certo grau de especialização dos funcionários fiscais, principalmente quanto aos aspectos éticos, jurídicos e econômicos.

2.3 A opinião de Ferreiro Lapatza

Em sua obra *Curso de Derecho Financiero Español*,²⁰⁰ José Juan Ferreiro Lapatza define *la Inspección de Los Tributos* como *un conjunto de órganos cuya misión esencial es*

¹⁹⁹ *Hacienda y Derecho, I*, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975, p. 458

²⁰⁰ *Curso de Derecho Financiero Español*. 19 ed. Madrid: Marcial Pons, 1997, pp. 500-501.

conseguir los datos y pruebas sobre los hechos imposables realizados por los contribuyentes necesarios para asegurar la aplicación de los tributos en los términos queridos pela Ley.

Mas, ao mesmo tempo em que destaca que a função fundamental, própria, característica e originária da fiscalização, seja o levantamento de dados e provas necessários para o fiel cumprimento das obrigações tributárias dos contribuintes, Lapatza enxerga outros encargos que são acometidos aos agentes fiscalizadores, tais como: 1) o assessoramento do contribuinte para facilitar a este o exato cumprimento de seus deveres tributários. Assim, a fiscalização não teria tão somente o condão repressivo, de descobrir e punir condutas antijurídicas, mas também desenvolver ações preventivas para evitar a eclosão de tais comportamentos; 2) outras atividades não voltadas, diretamente, ao *ascertamento* tributário, como a elaboração de cadastros de contribuintes, estatísticas, informes, investigações de fatos que possam resultar na concessão de certos benefícios fiscais, realização de estudos econômicos e estatísticos que permitam modificações das bases imponíveis, etc.

Por fim, o brilhante mestre alerta que as missões em questão não são exclusivas da fiscalização, podendo ser praticadas por todos os órgãos da Administração e, principalmente, da Administração Financeira, mas as tarefas de comprovação e investigação só eventualmente devem ser atribuídas aos demais órgãos.

Em outro momento, quando de sua participação no I Congresso Internacional de Direito Tributário realizado em Vitória, Espírito Santo, Ferreiro Lapatza fez eloqüente defesa da segurança jurídica nas relações entre o fisco e os contribuintes. Para exemplificar um excerto de sua memorável atuação: *Se conculca la seguridad cuando se atribuyen a la Administración facultades de investigación que sobrepasan todos los límites puestos por el ordenamiento desconociendo, por ejemplo, el derecho de todo ciudadano de un estado de derecho a no declarar contra sí mismo en todo procedimiento, también ante la Inspección de Hacienda, del que quepa derivar una sanción de tipo penal.*²⁰¹

2.2.1 Análise crítica

A defesa veemente da segurança jurídica a disciplinar a ação administrativa fazendária para o equilíbrio de forças entre o Fisco e os contribuintes, tem sido a tônica da pregação de

²⁰¹ *El estatuto del contribuyente y las facultades normativas de la administración.* Justiça Tributária. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 323.

Lapatza, conforme já abordamos na Introdução ao presente trabalho (nota de rodapé nº 2).²⁰² Como se observa, o renomado autor também vê na atividade de fiscalização a busca da verdade material, num processo investigatório, visando à coleta de dados e provas que assegurem o recolhimento correto dos tributos. Mas não só o caráter investigativo - e por conseqüência repressivo, em caso de descumprimento da exação - daria a conformação da atividade fiscalizatória. Esta também teria um caráter preventivo, de orientação aos contribuintes.

Em verdade, muitas distorções havidas por parte dos agentes incumbidos da fiscalização é que levam as pessoas comuns a acreditarem que a função da fiscalização é uma função de cunho estritamente repressivo. Mas tem plena razão o renomado mestre espanhol quanto ao caráter de orientação da atividade fiscalizatória. Sem dúvida, é papel primordial da fiscalização a orientação aos contribuintes, daí a existência de órgãos consultivos mantidos pelo próprio Estado e postos à disposição dos cidadãos.

2.3 A opinião de Baldassarre Santamaria

Na concepção de Baldassarre Santamaria,²⁰³ a atividade fiscalizatória (*potestà ispettiva*) é caracterizada por uma disciplina ampla (acesso, verificação, pesquisa e perquirição exercitáveis em várias hipóteses distintas pelo setor tributário) e por um rigoroso formalismo (ordem superior, elaboração de termos, autoridade competente).

Esta atividade administrativa representa uma manifestação do poder público, poder este que se revela numa posição subjetiva fundamental do ente público, das autoridades públicas, que se exteriorizam na modificação no mundo jurídico, também limitativa da liberdade dos indivíduos diante do interesse da comunidade.

Em contrapartida haveria a submissão dos cidadãos ao exercício do poder, a conformar-se com tais limitações e modificações.

Os atos *inspetivos incidem em particular na esfera de liberdade pessoal e na intimidade do domicílio*, ambos considerados direitos invioláveis, garantidos como tal pelos artigos 13 e 14 da Constituição Italiana, que fixam notáveis limites aos poderes dos órgãos de polícia autorizados por lei ao cumprimento dos atos coercitivos limitativos de tais direitos.

²⁰² Pela sua lucidez e brilhantismo não só de sua cátedra na Universidade de Barcelona, como pela profícua produção jurídico-científica, Ferreiro Lapatza é hoje festejado no mundo acadêmico e presença obrigatória em todos os eventos importantes do Direito Tributário.

2.3.1 Análise crítica

O interesse público seria, no ver de Santamaria, a mola propulsora do agir fiscal, permitindo que nesta atividade administrativa o ente público modifique o mundo jurídico e limite a liberdade dos indivíduos. E os indivíduos teriam que se submeter, em razão do mesmo interesse público, à interferência do Estado em seu mundo jurídico, aceitando as limitações e modificações.

Na concretização deste mister a Administração Pública teria um amplo poder investigatório e perquiratório, sempre obedecendo ao formalismo característico do procedimento.

Com efeito, um dos aspectos mais delicados no relacionamento Fisco-contribuinte reside na possibilidade do poder público modificar o mundo jurídico dos administrados, limitando sua liberdade e retirando parte de seu patrimônio.

Para tanto, deverão estar plenamente harmonizados direitos e deveres fundamentais, sob o manto da ordem jurídica e o respeito ao Estado de Direito.

2.4 A opinião de Soares Martínez

O Professor Soares Martínez, da Universidade de Lisboa e da Universidade Católica de Lisboa, em sua memorável obra “Direito Fiscal”,²⁰⁴ justifica que ao procurar determinar os elementos da *relação de imposto* podem os serviços fiscais se depararem com omissões, contradições ou declarações que não mereçam credibilidade. Tais circunstâncias ensejariam o procedimento de inspeção e fiscalização buscando a correta fixação dos elementos, através de exames a bens móveis, vistorias a bens imóveis e avaliações de bens em geral.

Martínez analisa o conjunto das normas que vigiam em Portugal e que tratavam das inspeções e fiscalizações e critica a amplitude dos poderes que eram atribuídos aos órgãos fiscalizadores como o livre acesso a todas as instalações ou locais onde existam elementos relacionados com a atividade dos contribuintes ou obrigados fiscais; o exame de quaisquer documentos relacionados com a atividade dos contribuintes ou obrigados fiscais; o de apreender e/ou fotocopiar os elementos de escrituração ou quaisquer outros testemunhos; o de proceder ao arrombamento de dependências, cofres ou móveis; a licença de uso e porte de

²⁰³ *Le ispezioni tributarie*. Milano: Giuffrè, 1977, pp. 11-14.

arma aos funcionários, declarando-os irresponsáveis “pelas conseqüências que resultem do uso que fizerem delas em proteção dos interesses da Fazenda Nacional ou em defesa própria no exercício das suas funções”; a autorização aos mesmos funcionários para “prender em flagrante delito os indivíduos que os ofendam no exercício de suas funções”.²⁰⁵

2.4.1 Análise crítica

Preocupou-se o mestre português com a amplitude dos poderes investigativos do fisco. Em sua ótica, a fiscalização seria justificável quando da constatação de omissões e assim, seu papel seria o de buscar a verdade material.

A visão de Martínez de que seriam as omissões, contradições ou declarações não merecedoras de credibilidade que ensejariam os trabalhos de fiscalização é um tanto limitada. Os trabalhos de fiscalização são muito mais amplos e independem da prévia constatação de anormalidades. Como já tivemos a oportunidade de salientar, o Fisco tem o dever impostergável de conferir os elementos de significação tributária, mesmo que estes, numa visão superficial se apresentem como verdadeiros. A aparência externa de licitude nem sempre se confirma numa análise intrínseca mais profunda.

Por outro lado, a crítica do mestre português aos excessos de poderes do fisco é intempestiva. Com as modificações havidas no universo jurídico tributário português (reforma fiscal) a atual realidade é muito mais amena. De qualquer forma, o conhecimento histórico é importante até mesmo para que possamos aquilatar a evolução dos instrumentos normativos e a modernização do sistema fiscal, que procura cada vez mais equilibrar os interesses dos pólos envolvidos na relação jurídico tributária.

2.5 A opinião de Geraldo Ataliba

O saudoso mestre Geraldo Ataliba²⁰⁶ pouco discorreu em suas obras doutrinárias a respeito da fiscalização tributária.

²⁰⁴ MARTÍNEZ, Soares. *Direito Fiscal*. 10 ed. reimpressão. Lisboa: Almedina, 2000, p. 304-305.

²⁰⁵ Embora a obra do renomado mestre lusitano, em sua 10ª edição, tenha sido publicada em 2000, a realidade por ele apresentada refere-se ao quadro anterior à reforma tributária implementada em Portugal através do Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de dezembro de 1998, que aprovou a Lei Geral Tributária. Hoje, o universo normativo português diminuiu os poderes da fiscalização e assegurou expressivos direitos aos contribuintes.

²⁰⁶ ATALIBA, Geraldo. *Lançamento – Procedimento regrado: discricionariedade na investigação e levantamento de dados. Esclarecimentos e informações do contribuinte. Impossibilidade jurídica de presunção*

A análise deste tema somente aconteceu quando de seu parecer exarado em resposta à consulta que lhe fora formulada em relação a um Auto de Infração lavrado em fiscalização do Imposto de Renda, onde assim se posicionou: “Todos os meios, da forma mais ampla, devem ser dados ao fisco para desempenhar a atividade de fiscalização. O controle das atividades dos contribuintes, o conhecimento dos fatos que se ligam direta ou indiretamente à ocorrência dos fatos impositivos, o acompanhamento de todos os fatos que dão ensejo a qualquer das revelações de capacidade contributiva, assim qualificados pela lei, tudo isto requer quase plena liberdade para o fisco, agilidade e presteza de movimentos, possibilidade de ampla liberdade de indagação e investigação. A tal liberdade corresponde o dever de examinar locais, livros e mercadorias, de contrastar toda e qualquer atividade econômica do contribuinte”.

Mais adiante, em seu parecer, Ataliba ainda afirma: “É bem evidente que a fiscalização, levantamento de indícios, colheita de provas, exame de documentos e outros atos preparatórios não prejudicam ninguém, servem para informar o fisco e instrumentam a pesquisa da verdade dos fatos, assegurando objetividade na ação fiscal. Daí a ampla discricionariedade do fisco”.

2.5.1 Análise crítica

Na esteira de inúmeros outros doutrinadores, Ataliba também vislumbra na atividade de fiscalização o objetivo maior da busca da verdade material. Daí as normas legais proporcionarem ao Fisco a liberdade de investigação dos livros e papéis dos contribuintes e fixando poderes discricionários aos agentes da fiscalização.

Aliás, o entendimento de Ataliba de que no procedimento fiscalizatório haveria “ampla discricionariedade do fisco” merece reflexão e não pode ser entendido num conceito tão amplo.

Atos discricionários seriam, segundo Lúcia Valle Figueiredo “os atos em que o administrador tem opções indiferentes, pois se qualquer delas for escolhida, haverá cumprimento da norma legal”²⁰⁷; Eduardo Marcial Ferreira Jardim, ensina que *discricionariedade* “no patamar administrativo configura-se na edição de atos passíveis de inúmeras possibilidades, cabendo ao Administrador escolher a opção que melhor atender ao interesse público”²⁰⁸; e, por fim, Maria Sylvia Zanella di Pietro define a *discricionariedade administrativa* como “a faculdade que a lei confere à Administração para apreciar os casos

quando a lei requer prova. Estudos e Pareceres de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, pp. 330-332.

²⁰⁷ Curso de Direito Administrativo. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p.190.

concretos, segundo critérios de oportunidade e conveniência, e escolher uma dentre duas ou mais soluções, todas válidas perante o direito”.²⁰⁹

No contexto moderno, portanto, a discricionariedade consiste na possibilidade da autoridade administrativa optar - dentre as alternativas validadas pela ordem jurídica -, por aquela que seja mais adequada sob a ótica do interesse público. Porém, nem todos os atos do procedimento fiscalizatório são discricionários. Existe discricionariedade na seleção dos contribuintes a serem fiscalizados.²¹⁰ As autoridades tributárias podem concentrar a investigação em setores onde existe um maior índice de sonegação ou que tenham maior representatividade econômica e, ainda, ignorar segmentos insignificantes. Podem optar por visitar o estabelecimento da empresa ou apenas notificar o contribuinte a trazer documentos. Já não possuem poder discricionário no ato de apreensão de mercadorias irregulares, na emissão do auto de infração impondo a exigência tributária e as penalidades. O ato jurídico administrativo de lançamento - próprio da atividade fiscalizatória - será sempre vinculado por determinação do CTN.²¹¹

2.6 A opinião de Paulo de Barros Carvalho

Pinçamos da doutrina dois momentos em que Paulo de Barros Carvalho aborda a temática do procedimento fiscal tributário. Em seu *Curso de Direito Tributário*²¹² trata da *fiscalização do cumprimento das prestações tributárias*, onde dedica algumas linhas à matéria de forma específica; em outro momento, já genericamente, por ocasião do I Congresso Internacional de Estudos Tributários, quando tratou do *Processo Administrativo Tributário*.²¹³

Procuraremos extrair daqueles trabalhos, sua visão a respeito da atividade fiscalizatória:

a) *Curso de Direito Tributário*

Nesta obra interpreta os artigos 194 e 195 do Código Tributário Nacional. Em referência ao art. 194, principalmente o seu parágrafo único, ensina Paulo que o dispositivo

²⁰⁸ *Dicionário Jurídico Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 70.

²⁰⁹ Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988. São Paulo: Atlas, 1991, p.171

²¹⁰ Esta é a opinião manifestada por AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO que, a seu tempo, será analisada ainda neste tópico.

²¹¹ Art. 142, parágrafo único: “A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

²¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 524.

²¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Processo Administrativo Tributário*. RDT 9-10, São Paulo: Revista dos Tribunais, julho/dezembro de 1979, pp. 278-282.

exprime que as pessoas públicas ou privadas enumeradas no mesmo, devem acatar o regular exercício das competências que as autoridades administrativas recebem da *legislação tributária*. Quanto ao art. 175, o qual estatui que “para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los”, o mestre paulistano afirma não identificar naquele dispositivo qualquer ranço de autoritarismo. Ao contrário – assegura – *é uma imposição inafastável do exercício do “dever-poder” que a lei atribui aos agentes da Administração Tributária, e se reflete num desdobramento da supremacia do interesse público ao do particular. Não pode, portanto, sofrer embaraços ou enfrentar obstáculos que não os próprios limites cravados na Constituição, no catálogo dos direitos e garantias individuais.*

b) *Processo Administrativo Tributário*

Como afirmamos sua abordagem é ampla a respeito do procedimento administrativo tributário, nele estando inserido o procedimento fiscalizatório. Eis alguns aspectos:

b.1 o procedimento como aplicação da lei da lei tributária: “a cadeia de atos e termos, que dão sentido de existência ao procedimento administrativo tributário, já pôde ser examinada no seu conteúdo, como uma sucessão de providências viradas ao fim precípua de se aplicar, de ofício, mas rigorosamente, a lei tributária”.²¹⁴ “O procedimento administrativo tributário deve seguir seus trâmites no âmbito daquilo que se conhece por realização do conteúdo objetivo das normas jurídicas, para preservar o império da legalidade e da justiça. Como é cometido à Administração ‘aplicar a lei de ofício’, haverão de procurar, seus agentes, a forma mais concreta, adequada e verdadeira de realizar os comandos jurídicos”.²¹⁵

b.2 o procedimento administrativo como busca da verdade material: “De colorário, aparece o postulado sobranceiro da verdade material, como inspiração constante do procedimento administrativo em geral, e tributário, em particular”.²¹⁶

b.3 o formalismo do procedimento administrativo: “Não aproveita (o informalismo), porém, à Fazenda, que deverá ater-se ao espectro de requisitos formais que inspiram suas

²¹⁴ *Op. cit.* p. 280

²¹⁵ *Op. cit.* p. 282

²¹⁶ *Op. cit.* p. 284

manifestações. Acaso admitíssemos o informalismo em favor da Administração e entraríamos nos perigosos domínios do arbítrio e no mar revolto das soluções extralegais”.²¹⁷

b.4 estipulação de prazos nos procedimentos administrativos: “Não se compaginam com os ideais de segurança e garantia das relações jurídicas certas situações indefinidas, qualificadas pela inércia de agentes da administração ou do titular de direitos subjetivos”.²¹⁸

2.6.1 Análise crítica

Depreende-se dos textos observados que Paulo de Barros Carvalho vê legitimidade e eficácia no comando normativo dos artigos 194 e 195 do CTN, que impõem, de um lado, o *dever-poder* da Administração Pública de fiscalizar, e de outro, o *dever* das pessoas públicas de aceitar o exercício das competências administrativas, tudo isso em nome da supremacia do interesse público ao particular. Aliás, entende ele, que o procedimento administrativo nada mais é do que a aplicação da lei “de ofício”, a realização do conteúdo das normas jurídicas.

A administração Pública busca através dos procedimentos administrativos a busca da verdade material e o faz respeitando o formalismo, como proteção ao abuso e ao arbítrio.

Por fim, Paulo apregoa – em nome da segurança jurídica – que os procedimentos administrativos obedeçam à formalidade e tenham prazos definidos de execução. Nestes aspectos, realmente nada a contestar. O princípio da informalidade não cabe na atividade fiscalizatória. Todos os atos devem ser escritos até mesmo para que o contribuinte conheça o alcance e os objetivos da ação dos agentes do fisco. Também não há dúvida que acontecem situações em todos os âmbitos de fiscalização em que estas demoram exageradamente. E a demora nem sempre decorre da quantidade de documentos ou dos períodos abrangidos pela ação fiscal, mas sim, por falhas de planejamento dos órgãos da administração fiscal.²¹⁹

É comum na atividade de fiscalização que os agentes nela envolvidos sejam sistematicamente retirados dos trabalhos para o desenvolvimento de projetos ou operações especiais, participação em comissões de sindicância ou processo administrativo disciplinar,

²¹⁷ Idem, p. 285.

²¹⁸ Idem, p. 288.

²¹⁹ É comum na atividade de fiscalização que os agentes nela envolvidos sejam sistematicamente retirados dos trabalhos para o desenvolvimento de projetos ou operações especiais, participação em comissões de sindicância ou processo administrativo disciplinar, fiscalização volante, informações de processos de natureza tributária, participação como docentes ou discentes em cursos de aperfeiçoamento ou campanhas de arrecadação. Neste caso, os trabalhos fiscais são simplesmente interrompidos, aumentando a angústia e a apreensão do contribuinte fiscalizado. Daí a crítica quanto ao “planejamento das atividades fiscais”. Concordamos com o autor. A fixação de prazos rígidos obrigaria a Administração Pública a estruturar-se convenientemente para o seu mister.

fiscalizações volantes, informações de processos de natureza tributária, participação como docentes ou discentes em cursos de aperfeiçoamento, participação em mutirões de recebimento de débitos ou, ainda, campanhas de arrecadação. Neste caso, os trabalhos fiscais são simplesmente interrompidos, aumentando a angústia e a apreensão do contribuinte fiscalizado. Daí a crítica quanto ao “planejamento das atividades fiscais”. Concordamos com o autor. A fixação de prazos rígidos obrigaria a Administração Pública a estruturar-se convenientemente para o seu mister, respeitando o princípio da eficiência, um dos corolários de sua atividade.

2.7 A opinião de Ruy Barbosa Nogueira

Ruy Barbosa Nogueira²²⁰ afirma que a tendência moderna em matéria de controle fiscal é organizar a mecânica do cumprimento da obrigação tributária sobre base de colaboração entre fisco e contribuinte.

Acontece, entretanto, que essa colaboração, embora desejável, nem sempre é conseguida, muitas vezes pelas próprias dificuldades de conhecimento, interpretação e aplicação das leis e medidas tributárias, tornando necessária a orientação e o controle fiscais.

Segundo Ruy, haveria a imprescindibilidade dessa orientação e controle em face aos princípios da *igualdade tributária* que deve haver entre os contribuintes e da *obrigação vinculada* que incumbe ao fisco, segundo a qual os lançamentos devem ser exatos, na forma da lei.

Decorreria, daí, o poder de fiscalizar, competindo ao Fisco o controle dos lançamentos efetuados e a descoberta de eventuais omissões ou erros. A fiscalização tributária seria, assim, “exercício de poder administrativo, que compreende todos os atos de verificação e controle, devendo examinar perante a legislação se os atos fiscalizados guardam conformidade com ela”.

Por fim, destaca que o Poder de Fiscalizar decorre do Poder Administrativo e por isso o seu exercício é feito por meio de procedimentos jurídicos semelhantes aos do Direito Administrativo, o que significa atos privilegiados: *atos de ofício e executórios* quando concluídos.

²²⁰ *Curso de Direito Tributário*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1990, pp. 241-242.

2.7.1 Análise crítica

Entendemos oportuno focar tão somente a questão da colaboração entre o Fisco e contribuintes para o cumprimento das obrigações tributárias de que trata o autor pátrio.

Seria desejável que imperasse sempre, no âmbito das relações tributárias a boa-fé, a sinceridade, a verdade. Haveria, aí, a *colaboração* consciente, por parte dos sujeitos passivos que não utilizariam de artifícios escusos para cumprir as exações determinadas por lei; de outro lado, haveria, por parte das autoridades administrativas o *respeito aos bens jurídicos* daqueles, banindo-se, em definitivo, o abuso de poder e o arbítrio. Este é o cenário ideal. Mas a verdade é diversa. As vezes, a própria complexidade dos tributos, as interpretações, as modificações constantes dos deveres instrumentais tornam impossível ou defeituoso o atendimento dos encargos fiscais fixados aos contribuintes. Outras vezes existe mesmo a má fé, o intuito de sonegar, a fraude, a simulação. Sendo impossível separar o joio do trigo, as normas tributárias misturam uns e outros. Assim é que o art. 136 do CTN reza que “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”. Quer dizer: intencionalmente ou não, os que infringirem a norma serão punidos da mesma forma.

2.8 A opinião de James Marins

Assinala James Marins²²¹ que “a relação jurídica subjacente à atividade fiscalizatória implica na disciplina legal do dever de fiscalizar ao qual corresponde um direito subjetivo público da Administração (“potestà”, ou “potestade”), e no dever de suportar a fiscalização que se constitui em liame obrigacional de caráter não patrimonial a sujeitar o cidadão contribuinte em sua liberdade em prol do interesse público”.

A atividade fiscalizatória – no entender do autor - deve ser direcionada ao alcance do bem comum. É o que se extrai de seu comentário: “A própria noção de poder de polícia encerra a idéia de que, dentro da legalidade e do estrito respeito aos direitos individuais, tem o Estado o dever de agir, de maneira fiscalizatória inclusive, sempre com vistas a atingir o bem comum”.

Embora reconheça que a Administração Tributária deve contar com o instrumental adequado à otimização da arrecadação, preocupa-se Marins com os limites da ação investigatória em relação aos fiscalizados. Pondera, assim, que “a atividade de fiscalização se

insere dentro do conjunto das atividades que dizem respeito à Administração Tributária que necessariamente deve contar com mecanismos e instrumentos aptos a otimizar a arrecadação, mas sem que haja – jamais – o sacrifício das garantias individuais que alicerçam o ordenamento constitucional e tributário”.

Mas, ao mesmo tempo em que reconhece que devem ser salvaguardadas as garantias individuais dos contribuintes, o autor não olvida que ao Fisco o ordenamento jurídico confere prerrogativas, quando pondera: “Se por um lado exigem-se meios idôneos para que os contribuintes tenham efetivadas as garantias a eles concedidas, pela mesma razão se legitimam um sistema de prerrogativas postas ao alcance do Fisco para realizar sua finalidade pública. Por certo, a idéia de efetiva garantia também assiste ao Estado, quando tutela o interesse público”.

222

2.9 Análise crítica

Sem qualquer sombra de dúvidas James Marins aborda o cerne da questão que envolve a atividade fiscalizatória tributária, onde dois elementos de profunda significação jurídica se encontram em jogo: o dever de fiscalizar atribuído à Administração Tributária, que é também um poder; e o dever dos cidadãos contribuintes de suportar a fiscalização, em nome do interesse público que justifica o sacrifício de seus direitos de liberdade e propriedade.

Assiste razão ao ilustre professor paranaense no sentido de que a otimização da arrecadação não pode representar ofensa às garantias individuais. Aliás, é injustificável qualquer ação administrativa contrária ao Estado de Direito. As garantias individuais são corolário do Estado de Direito.

Mas, mesmo manifestando a sua preocupação com a salvaguarda das garantias individuais, James reconhece que a tutela do interesse público, atribuída ao Estado pela lei, também torna legítimo um sistema de prerrogativas ao Fisco para que a finalidade pública venha a ser alcançada. Ou seja, o autor sustenta sua opinião com equilíbrio e equidistância.

²²¹ MARINS, James. *Direito Processual Tributário ... Op. cit. p. 220.*

²²² Ainda acrescenta James Marins, que “A mera enunciação da supremacia do interesse estatal, sem a instrumentalização necessária à sua concretização, padece do mesmo vício que dotar os cidadãos de direitos, sem possibilitar também sua efetividade. Então, aliada à idéia de finalidade pública na arrecadação tributária está a idéia de efetividade de meios para o cumprimento de um dever para a Administração, no sentido de fiscalizar os cidadãos e os contribuintes”.

Não pende em favor do fisco ou do contribuinte, mas em favor das prerrogativas e das garantias individuais que o comando normativo lhes conferem.

É sem dúvida alguma o intuito de atingir o interesse comum que move o aparato administrativo público, daí, a existência de normas reguladoras que conferem à Administração Pública o poder de polícia fiscal. Mas, também representa o interesse comum a ausência de arbitrariedade e o respeito às garantias constitucionais que são outorgadas aos cidadãos e aos contribuintes, respeitadas as peculiaridades de uns e de outros.

2.9 A opinião de José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques

Na concepção dos ilustres professores da Universidade Católica de São Paulo,²²³ o procedimento fiscalizatório no sistema positivo brasileiro decorre da competência outorgada diretamente pela Constituição da República que delimitou o âmbito de validade formal e material das normas de tributação a serem editadas pelos órgãos legislativos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Editadas as normas tributárias pelas pessoas jurídicas de direito público competentes, teria lugar a função administrativa direcionada a verificar a regularidade fiscal dos contribuintes, no que concerne ao cumprimento de suas obrigações tributárias e deveres instrumentais.

Esta tarefa administrativa pressuporia a averiguação exaustiva e imparcial dos eventos do mundo fenomênico, (i) para efetuar sua tradução em conceitos, criando-se os respectivos fatos jurídicos, (ii) para a verificação da eventual subsunção destes fatos jurídicos (conceitos) à descrição normativa correspondente, e (iii) para a identificação das peculiaridades destes fatos jurídicos e determinação do conteúdo da obrigação tributária.

Ressaltam, ainda, os mestres paulistanos que “no exercício dessa atividade (função executiva concernente à fiscalização e controle da arrecadação tributária), a interferência valorativa do agente público encarregado de levá-la a cabo é absolutamente vedada, pois, em face do princípio da legalidade, trata-se de atividade administrativa plenamente vinculada”.

Destacam ainda, que no exercício dessa função administrativa, a fiscalização tem amplos poderes e é dotada de todos os instrumentos necessários à esmerada apuração da ocorrência do fato impositivo. Todos os meios de prova indispensáveis à busca da verdade

material são postos à sua disposição, para que possa proceder corretamente ao lançamento tributário. Há nesse sentido, plena liberdade pela fiscalização – na coleta de dados e informações relacionadas ao fato impositivo, para a verificação da efetiva subsunção dos fatos correspondentes aos eventos ocorridos no mundo fenomênico à hipótese prevista abstratamente pela norma de tributação (procedendo-se, em caso positivo, ao ato administrativo – vinculado – de lançamento).

2.9.1 Análise crítica

É ressaltado, mais uma vez, o amplo poder que é conferido aos agentes públicos na atividade fiscalizatória, para apurar a verdade material, ou seja, a ocorrência do fato jurídico tributário.

Os autores identificam este poder já a partir do comando constitucional que fixou os limites e o âmbito de validade formal e material das normas de tributação editadas pelas pessoas jurídicas de Direito Público interno.

Com efeito, todo o comando normativo legal se estrutura iluminado pelos postulados supremos da Carta Magna. Ou, como destaca García de Enterría: “No tendría sentido posible pretender que los administrativistas debiéramos detener nuestro análisis normativo en el plano de las leyes (o quizás en el de los reglamentos) sin poder ascender al plano superior normativo, y ello porque el Ordenamiento es un todo y el dios exmachina de ese todo unitario es justamente la Constitución”.²²⁴

Digna de nota a abordagem dos autores, quanto à inexistência de juízo de valor por parte do funcionário encarregado das tarefas de fiscalização. É a consagração do princípio da legalidade. Mas, reconhecemos, também, em sua análise a exteriorização dos princípios *da impessoalidade* (o agente público atua em nome da instituição e não de seu nome pessoal) e *da oficialidade* (age de ofício, cumprindo o comando normativo).

²²³ GONÇALVES, José Artur e MARQUES, Márcio Severo. *Processo Administrativo Tributário*. Revista de Direito Tributário nº 75. São Paulo: Malheiros, 1998, pp. 232-233.

²²⁴ ENTERRÍA, Eduardo García de. *La constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. Madrid: Civitas, 1981, p.19.

2.10 A opinião de Alberto Xavier

Depreende-se da análise feita por Alberto Xavier²²⁵ que a atividade administrativa de fiscalização é uma das operações que representam a aplicação, num plano concreto, da norma tributária, implicando numa série de direitos e deveres recíprocos, entre o Fisco e os contribuintes.

Xavier argumenta: “A multiplicidade das situações tributárias, que depende da extensão do tipo normativo, conduz o Fisco a tomar a iniciativa da sua verificação e descoberta em ordem a prevenir a evasão, bem como a impor especiais deveres de colaboração, quer aos eventuais contribuintes, quer a terceiros, no que toca ao conhecimento efetivo dos fatos tributários. Por outro lado, o fato de o contribuinte ser afetado em sua esfera jurídica, que vê cerceada pela aplicação da lei de imposto, conduz ao reconhecimento de que a este deve ser conferida a faculdade de tutelar preventivamente os seus direitos patrimoniais, colaborando com o Fisco na descoberta da verdade relativa ao fato tributário que lhe respeita ou reagindo contra as providências que reputa ilegítimas (...). A ação conjugada do Fisco, através dos seus múltiplos serviços, dos particulares contribuintes e dos terceiros traduz-se, pois, como é natural, numa vasta e complexa rede de direitos e deveres recíprocos, todos eles coordenados em vista de um fim unitário: a aplicação da norma tributária material a um caso concreto”.

2.10.1 Análise crítica

Deixemos de lado, por estar esgotado o tema, a aplicação da norma tributária na fiscalização e o dever de colaboração nas obrigações tributárias.

Da lição de Alberto Xavier desponta o foco com que analisa a interferência das leis de imposto na esfera jurídica do contribuinte, reconhecendo que – não obstante o seu dever de colaborar – este possui o direito de tutelar preventivamente os seus direitos patrimoniais, reagindo contra as providências que, ao seu alvitre, se mostrem ilegítimas.

Realmente, o poder do Fisco não é ilimitado. Sempre que o contribuinte se julgar vítima do arbítrio ou de ilegalidade pode e deve recorrer ao Poder Judiciário. A jurisdição é, como vimos, uma essência do Estado de Direito.

²²⁵ *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 115-116

2.11 A opinião de Hugo de Brito Machado

Ao tratar do tema “Fiscalização”, Hugo de Brito Machado²²⁶ preocupa-se, de início com a questão da competência, afirmando ser indispensável que “a fiscalização tributária seja feita por pessoas às quais a legislação atribua competência para tanto, em caráter geral, ou especificamente, em função do tributo de que se tratar”.

Quanto ao direito do fisco de examinar livros e documentos dos comerciantes, industriais ou produtores e a obrigação destes de exibí-los, constante do art. 195 do CTN, Machado manifesta seu parecer de que o direito de examinar por parte do Fisco abrange todos os livros e os papéis que os comerciantes, industriais ou produtores possuam, sendo ou não obrigatórios.

Outras preocupações do mestre cearense são com relação a aspectos formais e duração dos trabalhos fiscais. No tocante ao aspecto formal, trata da obrigatoriedade de lavratura dos termos que definam o início e término dos procedimentos fiscalizatórios; na questão temporal defende que a fiscalização não pode perdurar indefinidamente. Que o contribuinte não está obrigado a submeter-se senão ao prazo mínimo necessário.

2.11.1 Análise crítica

Não analisada por outros autores, a questão da competência das autoridades tributárias no exercício da atividade fiscalizatória é verdadeiramente relevante. O agente público que exerce o mister fiscalizador terá que ser capaz, ou seja, haverá que estar unguido pela lei para a prática de tais atos, sob pena de sua invalidez, não gerando efeitos no mundo jurídico.

O contribuinte pode exigir das autoridades fiscais que demonstrem estar investidos deste poder de fiscalizar. A identificação adequada dos fiscais é uma das formas. A exigência desta identificação não é ato de rebeldia ou confronto. É um direito. Aliás, é dever do agente incumbido das tarefas de fiscalização tomar a iniciativa de identificar-se previamente.²²⁷

²²⁶ *Curso de Direito Tributário*. 12 ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 1997, pp. 166-170

²²⁷ Inúmeros contribuintes são visitados por pessoas estranhas ao Fisco, dizendo-se “fiscais”, pedindo contribuições para entidades de classe ou assistenciais, vendas de seguros ou assinaturas de revistas. Na demonstração de desinteresse em “colaborar” são os contribuintes, quase que infalivelmente ameaçados de represálias. São verdadeiras quadrilhas que devem ser denunciadas. A exigência da identificação funcional e a conferência com as repartições fiscais no caso é até mesmo uma medida preventiva que inibe a ação dos marginais.

A questão temporal, abordada pelo autor, e que já foi objeto de análise por Paulo de Barros Carvalho, ou seja a duração dos procedimentos de fiscalização é realmente um problema intrincado. Acrescentaríamos, apenas, que o prazo “mínimo necessário” na fiscalização é difícil de ser determinado. Depende do porte da empresa, características, abrangência dos trabalhos, volume de documentos, período de atividade compreendido pela ação fiscal e dedicação exclusiva ou não dos agentes aos trabalhos. De nada adiantaria fixar um prazo de dois meses, por exemplo, para a conclusão de um trabalho fiscal se o agente é sacado em todo esse período para a realização de outras atividades, como já salientamos.

2.12 A opinião de Aurélio Pitanga Seixas Filho

Na mesma esteira de outros doutrinadores já citados, Seixas Filho²²⁸ compreende a atividade fiscalizadora como “o exercício ordinário de uma função legal, e como tal, o contribuinte e as demais pessoas que, não o sendo porém, devam cumprir deveres legais tributários de fazer registros contábeis ou retenções na fonte, não podem se eximir do poder fiscalizatório da autoridade administrativa, salvo se a ação fiscal estiver viciada por algum desvio ou abuso de poder”.

Comenta, ainda, que “ordinariamente o contribuinte é compelido pela lei a pagar o tributo segundo sua própria avaliação jurídica, cabendo à autoridade fiscal a função legal de conferir o pagamento, e, na hipótese de encontrar algum erro, exigir o pagamento complementar com as sanções legais cabíveis, através de um lançamento tributário”.

A seleção dos contribuintes a serem investigados por parte das autoridades fiscais é também abordada pelo mestre fluminense: “A escolha das pessoas que serão investigadas é o resultado de uma seleção feita pela autoridade fiscal apoiada em critérios de conveniência e oportunidade, em razão da impossibilidade de exercer ação fiscalizatória sobre todo o universo de contribuintes, sendo, assim, o legítimo exercício de um poder discricionário, não sujeito, portanto, a controle judiciário, salvo, obviamente, a comprovação de algum desvio ou abuso de poder”.

²²⁸ *Processos judicial e administrativo concomitantes; atuação subsequente à ação judicial de iniciativa do contribuinte e devido processo administrativo. Processo Administrativo Fiscal 2º volume (coordenador: Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1997, pp. 11-12.*

2.12.1 Análise crítica

Novamente vem à tona o dever de colaboração. Desta feita, porém, com a observação inteligente do autor de que esta colaboração pode deixar de ocorrer na hipóteses de ações fiscais maculadas por vícios como o abuso ou desvio de poder.

Como todos os procedimentos administrativos, também o procedimento fiscalizatório terá que estar cercado de legitimidade sob pena de ser nulo ou anulável. Tem razão Seixas Filho em aconselhar a desobrigação do dever de colaboração em caso de abuso ou desvio de poder. Na prática, porém, o juízo de valor do contribuinte quanto ao abuso ou desvio terá que ser extremamente criterioso, uma vez que a administração tributária é dotada, pelas normas, de poderes sancionatórios em caso da ausência de colaboração (por exemplo: multas por embarço à ação fiscal; arbitramento de valores pela não apresentação de documentos, etc..).

Aconselhável, neste caso a orientação jurídica e a busca da prestação jurisdicional para a solução do conflito e o afastamento da ameaça ou coação.

É apontada pelo autor, por fim, a discricionariedade na escolha das pessoas a serem fiscalizadas. Como já destacamos anteriormente este é um caso de discricionariedade, embora esta esteja ausente da grande maioria dos atos que integram o procedimento fiscalizatório.

2.13 A opinião de Sacha Calmon Navarro Coêlho

Entende Sacha Calmon,²²⁹ ao tratar *dos poderes de investigação do Fisco*, que a investigação que o § 1º do art. 145, da Constituição permite ao Estado-Administração é justamente para aferir a capacidade contributiva dos estamentos de contribuintes e não para fiscalizá-los *a posteriori*.

Destaca o ilustre mestre: “Esse poder de polícia o Fisco sempre teve, obedecidos os devidos *processo e procedimentos legais e respeitados os direitos individuais*, do contrário não faria senso fosse ele esculpido na Constituição. Onde a novidade? É princípio instrumental do direito o que proclama: quem tem fins, deve ter meios. O dever de contribuir, pode ser descumprido total ou parcialmente. Compete ao Estado, olhos postos na *Lei*, conferir a correspondência do dever em face da lei, isto é, sua função indeclinável e obrigatória de fiscalizar os contribuintes”.

Concluindo sua ponderação, arremata: “O constituinte desejou *obrigar a administração a cumprir, a realizar, o princípio da capacidade contributiva*, autorizando-a a investigar a realidade e, conseqüentemente os contribuintes, sem *intuito fiscalizatório*, senão preparatório, de projetos objetivos de leis tributárias com vistas a estabelecer um sistema efetivo e justo de tributação. A administração, portanto, terá de cumprir o ditame constitucional sob pena de desrespeito à Lei Maior, que a todos subordina, a começar pelo próprio Estado”.

2.14 Análise crítica

Concordamos com Sacha que o poder de fiscalizar da Administração Pública é indeclinável e obrigatório.

Só divergimos, em relação à análise que faz do comando do § 1º do art. 145, quando afirma que a investigação nele prevista seria para aferir a capacidade contributiva dos contribuintes e não para fiscalizá-los posteriormente. Discordamos, também, que o intuito da norma seria de âmbito preparatório (e não fiscalizatório) de projetos objetivos de leis tributárias justas.

Explicamos:

O § 1º do art. 145 estabelece que “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”.

Em nosso entender esse parágrafo contém dois comandos distintos: *o primeiro*, dirigido ao legislador infraconstitucional, recomendando que na instituição dos impostos, sempre que possível, seja atribuído aos mesmos um caráter pessoal e de respeito à capacidade econômica dos contribuintes; *o segundo*, dirigido à administração tributária, propiciando a esta a faculdade de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, respeitados os direitos individuais, para conferir os objetivos (pessoalidade e respeito à capacidade contributiva) definidos pelo legislador ao criar o imposto.

²²⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 7 ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 107.

A administração tributária acha-se inserida no contexto da administração pública, a cargo do Poder Executivo.²³⁰ A sua função jamais será a de preparar projetos específicos de leis tributárias. Neste contexto o ensinamento de Bernardo Ribeiro de Moraes: “a administração tributária, assim, é realizada pelos servidores públicos, na busca da aplicação da lei aos fatos nela previstos e no reconhecimento dos direitos emergentes, abrangendo, inclusive, tarefas diferentes da fiscalização tributária, da constituição do crédito tributário ou da arrecadação dos tributos”.²³¹

O fato de inúmeros projetos de leis tributárias nascerem dentro da burocracia governamental não descaracteriza a função legislativa fixada na Constituição, como própria do Poder Legislativo, cabendo a este, reformular, emendar, apresentar substitutivos, aperfeiçoar os projetos, dar-lhes uma feição definitiva, adequando-os aos critérios estabelecidos na ordem constitucional.

O próprio Sacha, em outra parte da mesma obra ensina: “A função legislativa liga-se aos procedimentos de elaboração do direito. A função administrativa diz respeito aos procedimentos de aplicação do direito à vida, de ofício (...). Por meio da função legislativa o Estado cria o direito. Mediante as funções administrativa e jurisdicional, o realiza. Legislar é editar o direito positivo. Administrar é aplicar o direito de ofício”.²³²

Também se mostra oportuna a sempre brilhante manifestação de Celso Antonio Bandeira de Mello: “No Estado de Direito quer-se o governo das leis e não o governo dos homens, consoante a clássica assertiva proveniente do Direito inglês. Isto significa que é ao Poder Legislativo que assiste o encargo de traçar os objetivos públicos a serem perseguidos e de fixar os meios e os modos pelos quais hão de ser buscados, competindo à Administração, por seus agentes, o mister, o dever, de cumprir dócil e fielmente os *desiderata legis*, segundo os termos estabelecidos em lei”.²³³

²³⁰ Eduardo Marcial Ferreira Jardim define Administração Tributária como “atividade administrativa pela qual a Fazenda Pública realiza a fiscalização de tributos, bem como orienta o contribuinte quando consultada verbal ou formalmente, compreendendo, outrossim, a deflagração do procedimento de cobrança nas hipóteses de inadimplemento do dever jurídico tributário. Seu conteúdo abrange, também, a expedição de certidões comprobatórias da situação fiscal do contribuinte (*Dicionário Jurídico Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 18.

²³¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 736.

²³² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários ... op. cit.* p. 270.

²³³ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Discrecionabilidade e controle judicial*. 2 ed. 5 tir. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 49.

A fiscalização exterioriza o comando das normas tributárias e, nesse mister tem, sim, um intuito fiscalizatório e não preparatório como apregoa Sacha. A preparação das leis é atributo do Poder Legislativo.

CAPÍTULO VII

O INDÍCIO, A PRESUNÇÃO, A FICÇÃO E O ARBITRAMENTO NA ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA TRIBUTÁRIA

SUMÁRIO: 1. Apresentação do tema; 2. O indício; 3. A presunção; 3.1 Presunção comum; 3.2. Presunção relativa ou *iuris tantum*; 3.3. Presunção absoluta ou *iuris et de iure*; 4. O uso das presunções; 5. A ficção; 6. O arbitramento.

1 Apresentação do tema

A administração tributária utiliza, não raras vezes, na atividade fiscalizatória, o *indício*, a *presunção*, a *ficção* e o *arbitramento*.

O uso das presunções e ficções foi percebido por Leonardo Sperb de Paola que afirma: “quase todos, senão todos, os instrumentais técnicos utilizados pelo Fisco para facilitar a descoberta e mensuração da riqueza tributável estão infiltrados por presunções e ficções. Poderíamos citar os seguintes exemplos: os chamados métodos objetivos de estimação da base de cálculo (que são baseados em médias, em tipos de frequência), por oposição aos métodos diretos ou individuais; o estabelecimento de pautas fiscais; e a antecipação tributária, via substituição do contribuinte, dentre outros”²³⁴.

Principalmente no ato jurídico administrativo de lançamento²³⁵ têm acontecido distorções com a utilização de tais institutos. Tais distorções enodoam, de forma irreversível, a exação imposta e obrigam os órgãos de julgamento administrativo e o Poder Judiciário a corrigir tais anomalias.

Analisemos os principais aspectos que caracterizam estes institutos e a sua utilização prática pelos órgãos de fiscalização.

²³⁴ PAOLA, Leonardo Sperb. *Presunções e Ficções no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 102.

²³⁵ O lançamento como *ato jurídico administrativo* e não *procedimento* é veementemente defendido por Paulo de Barros Carvalho que define: “Lançamento é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, modificativos ou assecuratórios e vinculados, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos de sua exigibilidade”. (*Curso de Direito Tributário*. 8 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 263.

2 O indício

Segundo Manzini, citado por Eduardo Spíndola Filho, “o indício é uma circunstância certa, da qual se pode tirar, por indução lógica, uma conclusão acerca da subsistência ou insubsistência de um fato a provar”.²³⁶

Depreende-se deste ensinamento, que os indícios são somente pistas que conduzem à presunção. São sinais que devem ser fundamentados por provas outras coligidas pelo Fisco. São equivalentes a um começo de prova insuficiente para a instituição de qualquer exação.²³⁷

Observemos um exemplo prático: um agente fiscal fazendário, na análise dos documentos fiscais de uma empresa constata que determinado produto foi vendido por um preço aviltado, bem inferior ao preço de mercado. Existe aí um indício de subfaturamento, com o propósito de recolher menos imposto. Este indício será insuficiente para que se lavre auto de infração, mas possibilita que o fisco busque outros elementos como tabela de preços da empresa fiscalizada, pedidos, comprovantes de pagamentos, diligências junto ao estabelecimento destinatário, etc.

De *per se*, o indício não possui valor probatório. É importante para a investigação a ser desenvolvida, carecendo entretanto de elementos mais concretos para que possa embasar um trabalho fiscal sério e justo.²³⁸

Em inúmeras situações quando a fiscalização encontra indícios de vendas sem notas fiscais, como por exemplo: romaneios, controles de entrega, mapas de vendas, etc... notifica o contribuinte a apresentar as notas fiscais respectivas, numa espécie de *reversão do ônus da prova*. Em não apresentando, esta ausência de desconstituição do indício tem sido utilizada como prova, ensejando o lançamento muitas vezes confirmado em decisões singulares e de órgãos colegiados administrativos.²³⁹ Mas, o simples indício, *caderno de anotações*, por exemplo, tem sido desconstituído como prova quando utilizado pelo fisco.²⁴⁰

²³⁶ SPÍNDOLA FILHO, Eduardo. *Código de Processo Penal Brasileiro anotado*. 3 ed. Vol. III. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955, p. 181.

²³⁷ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *O uso das presunções e ficções no Direito Tributário*. Revista Tributária e de Finanças Públicas nº 31. São Paulo: Revista dos Tribunais, março-abril de 2000, p.99.

²³⁸ Nesse sentido a manifestação, sempre oportuna, de Paulo Celso Bonilha: “Muitas vezes o que se dá por indício é mero princípio de prova, de todo insuficiente para fundamentar, com absoluta verossimilhança, a existência do fato gerador ocultado pelo contribuinte. É o caso, por exemplo, dos lançamentos de ofício do imposto de renda arbitrados com base apenas em extratos ou depósitos bancários”. Em nota de rodapé, Bonilha cita a Súmula 182 do antigo T.R.F.: “É ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado apenas em extratos ou depósitos bancários”. (*Da prova no processo administrativo tributário*. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1997, p. 96).

²³⁹ Trazemos como exemplo o Acórdão nº 1061/91, do Conselho de Contribuinte e Recursos Fiscais do Estado do Paraná: “Saídas não documentadas. Exclui-se da exigência a parcela, cuja operação encontrava-se acobertada por

3 A presunção

Do brilhante trabalho de Iso Scherkerkewitz, extraímos o conceito de *presunção*: “é a suposição da existência de um fato desconhecido que é tido como verdadeiro e conseqüente de outro fato conhecido. O fato desconhecido carece de produção probatória, apoiando-se no fato conhecido já provado. Para que seja tido como verdadeiro o fato desconhecido utiliza-se do conceito de verdade provável da conseqüência tirada do fato conhecido”.²⁴¹

Parte-se, portanto, de um fato conhecido, verdadeiro, concreto, utilizado como prova para outros fatos desconhecidos porém correlatos ao primeiro.²⁴²

Segundo Eduardo Marcial Ferreira Jardim, a presunção, em direito, pode ser comum, legal relativa e legal absoluta. A primeira emerge de atos ordinários e pode ser exemplificada pela prova testemunhal. A segunda, de cunho relativo, denominada *iuris tantum*, é aquela que a lei considera verdadeira ou falsa, salvo prova em contrário. Já a terceira, conhecida como *iuris et de iure*, é proclamada como verdadeira, ainda que haja prova em sentido oposto, como ocorre, é bem de ver, com a coisa julgada.²⁴³

Susana Navarrine e Rubén Asorey não se referem à presunção comum, citando apenas as duas últimas espécies: “*La clasificación de las presunciones legales, en virtud de su intensidad probatoria, presenta dos tipos contrapuestos: presunción absoluta – iure et de iure*

nota fiscal. Todavia, é de se manter sobre o remanescente que, conforme declara o sujeito passivo, foi objeto de permuta, haja vista estar configurado o fato gerador do tributo. Preliminar de nulidade do Auto de Infração repelida posto que os documentos particulares – controles de entrega e romaneios – constituem forte indício de ilícito tributário, desde que inexista a apresentação da respectiva nota fiscal. Decisão unânime.”

²⁴⁰ Acórdão CCRF/PR nº 0071/1999 – Súmula ICMS – Saídas não documentadas – presunção infirmada. *O caderno de anotações no qual se valeu o fisco para presumir a ocorrência de saídas de mercadorias ocultadas à tributação, na realidade não oferece a necessária segurança a sustentar o lançamento do crédito tributário.*

²⁴¹ *Op. cit.* p. 88.

²⁴² Ernesto Eserverri Martínez leciona que: “La presunción es un proceso lógico a través del cual se pretende averiguar un hecho desconocido a partir de otro que se conoce por existir entre ambos una relación de dependencia, y su proliferación en el Ordenamiento tributario se ha justificado porque en el proceso seguido para la aplicación de los tributos rige el principio inquisitivo o de investigación de oficio, que obliga al órgano administrativo encargado de comprobar las situaciones tributarias a buscar, por sí mismo, la verdad material de aquéllas, sin esperar la colaboración de los interesados en el desarrollo de esa actividad, circunstancia que no se da en el proceso civil, donde rige el llamado principio dispositivo conforme al cual son las partes quienes fijan libremente el objeto del litigio y proponen y aportan aquellas pruebas que mejor convengan a la defensa de sus intereses (*Presunciones legales y Derecho Tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons Ediciones Jurídicas S.A., 1995, p. 17).

Giorgio Gentili, analisando as disposições do Código Civil Italiano, comenta que *le presunzioni legale non sono altro che “le conseguenze che la legge trae da un fatto noto per risalire ad un effetto ignorato”, che “dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite”* (*Le presunzioni nel Diritto Tributario*. Padova: CEDAM – Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1984, p. 13).

²⁴³ *Diccionario Jurídico Tributario. Op.cit.* pp. 162-163.

-, que en principio no admite prueba en contrario, y la presunción relativa – *iuris tantum* -, que está sujeta a contraprueba.²⁴⁴

Leonardo de Paola se insurge contra a afirmação de que as presunções legais absolutas diferenciam-se das relativas, em função da contraprova. Diz o mestre paranaense: “Por todo o exposto, percebe-se como é errôneo afirmar-se que as presunções legais absolutas diferenciam-se das relativas, porque aquelas, ao contrário destas, não admitem prova em contrário. Ora, as presunções absolutas nada têm a ver com matéria probatória. Trazem regras gerais de Direito material. Não se busca, por intermédio delas, provar-se, através de um indício, a existência de um fato desconhecido, como se dá com as presunções legais relativas”.²⁴⁵

3.1 Presunção comum

As presunções comuns que designam as presunções de fato, ou presunções do homem, pouco diferem dos indícios. Mas podem, em determinadas circunstâncias, merecer fé. Como se observa este tipo de presunção se utilizado no ato de lançamento apresenta grande probabilidade de equívoco, porque estaria exteriorizando aspectos subjetivos do agente lançador.

As presunções comuns podem ser importantes como meio e não como fim na atividade fiscalizatória.

3.2 Presunção relativa ou *iuris tantum*

É uma espécie de presunção condicional, uma vez que admite a contra-prova, a prova em contrário. Esta modalidade de presunção, é, assim, eficaz, até que seja derruída pelo interessado em sua ineficácia.

Na atividade fiscalizatória é dado ao Fisco o direito de utilizar as presunções relativas, mas, na hipótese do contribuinte apresentar a contra-prova, as autoridades administrativas não que curvar-se diante dela, sob pena de ingressar no terreno do arbítrio.

O uso das presunções quer *comuns*, quer *relativas*, só deveriam ser em situações excepcionais, mas não é o que de fato acontece. É claro que ao impugnar uma medida fiscal fundada em presunção, o contribuinte terá enormes chances de sucesso. Mas o simples fato de

²⁴⁴ *Presunciones y Ficciones en el derecho tributario*. Buenos Ayres: Depalma, 1985, p. 100.

ser obrigado a questionar administrativamente a matéria, redundando em custos que a Administração Pública não irá ressarcir ao final.

3.3 Presunção absoluta ou *iure et de iure*

Esta modalidade de presunção decorre da norma. É uma espécie de presunção jurídica que, por expressa determinação de lei, não admite prova em contrário nem impugnação.²⁴⁶

Evidentemente que o legislador ao instituir a presunção legal não utiliza o mero exercício imaginativo. Fixa a presunção como uma forma de facilitar a ação fiscalizatória, trazendo para o mundo jurídico os fatos que, ocorrendo, redundariam sem necessidade de outros elementos probatórios, na incidência dos tributos.

4 O uso das presunções

As leis tributárias brasileiras são fartas em dispositivos que tratam da presunção. A Lei do ICMS do Estado do Paraná, como exemplo, estabelece inúmeras situações em que se consideram ocorridas prestações ou operações tributáveis. Vejamos:

Art. 62. Considerar-se-á ocorrida operação ou prestação tributável quando constatado:

I – suprimento de caixa sem comprovação da origem do numerário, quer esteja escriturado ou não;

II – a existência de título de crédito quitado ou despesas pagas e não escriturados, bem como a posse de bens do ativo permanente não contabilizados;

III – diferença entre o valor apurado em levantamento fiscal que tomou por base índice técnico de produção e o valor registrado na escrita fiscal;

IV – a falta de registro de documentos fiscais referentes à entrada de mercadorias;

V – a existência de contas no passivo exigível que apareçam oneradas por valores documentalmente inexistentes;

VI – a existência de valores que se encontrem registrados em máquina registradora, terminal de ponto de venda, processamento de dados ou outro equipamento, utilizados sem prévia autorização ou de forma irregular, que serão apurados mediante a leitura do equipamento;

VII – a falta de registro de notas fiscais de bens adquiridos para consumo ou para ativo fixo.

²⁴⁵ PAOLA, Leonardo Sperb. *Presunções e Ficções...* op. cit. p. 63.

²⁴⁶ DE PLÁCIDO E SILVA. *Dicionário Jurídico*. Volume III. 4 ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Forense, 1975, p. 1215.

Como se observa existem fatos concretos nas hipóteses (suprimento de caixa sem origem, títulos quitados, notas fiscais de compras não registradas), que permitem presumir saídas de mercadorias por parte da empresa e que não constaram de seus registros fiscais.²⁴⁷

Mas a norma fala em *prestações ou operações tributáveis*. E em se tratando de uma norma relativa ao ICMS, tais operações seriam tributáveis por este imposto de competência estadual. Mas, e se a empresa tiver atividade mista (ICMS e ISS, por exemplo) ou, se na gama de produtos de sua comercialização existam aqueles que não têm a incidência do imposto, decorrente de isenção ou imunidade? O legislador estadual partiu do pressuposto de que o comerciante só omite receitas por vendas de produtos tributáveis pelo ICMS. Isto entretanto pode não ser uma verdade absoluta, principalmente porque dentre os encargos tributários existe o PIS, COFINS, etc. Talvez, neste caso, a interpretação mais justa seria a de se tributar proporcionalmente em relação ao imposto estadual.

Luiz Eduardo Schoueri anota: “Diversos são os casos de presunções legais relativas em nosso ordenamento. Para ficarmos apenas no âmbito federal, citem-se os casos de existência de saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada (RIR/94, art. 228), bem como os depósitos bancários sem origem (Lei 9.430/96). Todos têm em comum a possibilidade de o fisco, a partir da ocorrência do indício apontado pelo legislador (passivo fictício e depósitos bancários), ter por satisfeito seu ônus da prova da ocorrência do acréscimo patrimonial (receita), cabendo, assim, ao contribuinte, comprovar que a receita incoorreu”.²⁴⁸

²⁴⁷ O Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Paraná apresenta inúmeros Acórdãos a respeito. Trazemos à colação alguns exemplos: “Acórdão 0409/99 – 3ª Câmara – Súmula ICMS – Falta de registro da entrada de mercadorias e bens. Presunção de saída sem emissão de documento fiscal. *Comprovado o ilícito, subiste a medida fiscal. Preliminares de nulidade rejeitadas sem divergência. Recurso Ordinário não provido por unanimidade*”. “Acórdão nº 0282/2001 – 1ª Câmara: Súmula ICMS: Suprimento de Caixa sem comprovação de origem. Presunção de saídas de mercadorias ocultadas à tributação. *Correta a decisão que retirou da exigência parcela indevida porque fundada em documentos estranhos ao fato imponible. Recurso necessário conhecido e não provido por unanimidade*”.

Também merecem ser transcritas as Decisões do extinto Tribunal Federal de Recursos: “Processo Fiscal. *Não pode ser instaurado com base em mera presunção. Segurança concedida*”. (Agravo em MS nº 65.491, de 28/08/70 (Resenha Tributária, 1973, pp. 48 e seguintes). “Imposto de Renda. Processo Fiscal. *Não pode ser instaurado com base em mera presunção. Meras diferenças de vendas, apuradas pelo fisco estadual, em fiscalização realizada com vistas à cobrança do ICM, assim isoladamente, sem outra suplementar, não comprovam a existência de lucro tributável, capaz de legitimar lançamento do Imposto de Renda*”. (Agravo em MS nº 75.335, de 19.05.75. Resenha Tributária, 1977, Jurisprudência do Imposto de Renda, pp. 56 e seguintes).

²⁴⁸ *Presunções simples e indícios no procedimento administrativo fiscal*. Processo Administrativo Fiscal. 2 vol. Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1997, p. 83.

Não se pode negar o caráter probatório das presunções.²⁴⁹ Mesmo, entretanto, com este figurino jurídico, Eduardo Marcial Ferreira Jardim lança farpas sobre o instituto, afirmando: “a presunção legal absoluta não se harmoniza com os vetores magnos da tributação, a teor dos primados da legalidade, da tipicidade, da vinculabilidade da tributação e outros”.²⁵⁰

Aliomar Baleeiro identifica no art. 185 do Código Tributário Nacional um dispositivo que conteria uma presunção *iuris et de iure*. “Esse dispositivo – diz Baleeiro - estabelece, como se vê, “uma presunção geral, *iuris et de iure*, isto é, sem possibilidade de prova em contrário, de que é fraudulenta, contra o Fisco, a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo, desde que o crédito tributário contra ele esteja regularmente inscrito e em fase de execução”.²⁵¹

Também Becker ressalta que: “Em se tratando de presunções legais relativas, diz Carnelutti que é fácil a distinção entre o *fato jurídico processual* (a prova) e o *fato jurídico material* (o fato a provar). Entretanto, confessa que quando se trata de presunções absolutas (*iuris et de iure*) começa a dificuldade e até a impossibilidade de diferenciação, porque considerando-se *que dado un hecho debe admitirse otro, sin posibilidad de lo contrario, quiere decir que los efectos jurídicos del segundo derivan ya del primero*”.²⁵²

Não se pode olvidar que a presunção, nos formatos estabelecidos pela lei, são utilizadas pela Administração Tributária para efetuar lançamentos, quando os elementos que a fundamentam permitem avaliar a existência de fatos jurídico-tributários.

Decorre daí, a advertência de Fernando Dutra Martuscelli, de que “é inconstitucional a simples presunção de ocorrência do fato gerador, ainda que prevista na legislação tributária”.²⁵³

²⁴⁹ A respeito do caráter probatório das provas, socorremo-nos da lição de Moacyr Amaral Santos: “As várias teorias expostas, e tão logo expostas logo sumariamente criticadas, conquanto assinalem, no tocante às suas relações intrínsecas, diferenças entre a prova propriamente dita e as presunções, não contêm argumentos suficientes para negar às presunções caráter probatório. Prova, no sentido subjetivo, é a convicção quanto à verdade de um fato, é a afirmação da existência ou inexistência do fato. Tanto naquele como neste sentido palpita o caráter probatório da presunção (...). Como as provas propriamente ditas, as presunções são instrumentos de verificação dos fatos; se a verdade, a respeito destes, sob o aspecto da *certeza moral*, dimana de umas ou outras, pouco importa, pois de qualquer forma ter-se-á de concluir que os fatos estão provados. (*Prova judiciária no cível e comercial*. Vol. V. São Paulo: Max Limonad, 1949, p. 373).

²⁵⁰ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário...* Op. cit. p. 163.

²⁵¹ *Direito Tributário Brasileiro*. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 604.

²⁵² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 470.

²⁵³ MARTUSCELLI, Fernando José Dutra. *Código de Defesa do Contribuinte*. Belo Horizonte: Líder Cultura Jurídica, 2001, p.95.

5 A ficção

A ficção é uma criação do legislador. O legislador faz uma valoração jurídica, dentro de uma norma legal, de um fato pré-jurídico, que acontece no mundo natural, desvinculando desse fato os seus efeitos normais. A ficção cria uma verdade jurídica diferenciada de verdade real.²⁵⁴

Assinala Becker que “na ficção a lei estabelece como verdadeiro um fato que provavelmente ou com toda certeza é falso”.²⁵⁵

São muito conhecidos no âmbito tributário, os créditos fictícios ou fictos, assegurando-se aos contribuintes sua utilização, independentemente de prova. As normas legais consideram tais créditos verdadeiros, embora se apurados em outra modalidade, com elementos reais, seguramente seriam falsos, no que Becker tem absoluta razão. Também no instituto da substituição tributária, por ficção legal antecipa-se o fato gerador, atribuindo-se ao substituto a retenção e recolhimento do imposto, desobrigando o substituído da obrigação principal.

6 O arbitramento

O arbitramento é um “meio de mensuração da base de cálculo do tributo, utilizável quando a escrita do contribuinte afigura-se imprestável ou inidônea para efeito de traduzir o valor tributável”.²⁵⁶

O arbitramento só é possível quando os elementos documentais fornecidos ao fisco não sejam suficientes para apurar-se o valor real de suas operações tributáveis. Com exemplo: se um contribuinte emitiu 100 notas fiscais de valores diversos e não as ofereceu à tributação. Intimado a apresentá-las, sabendo que seria sancionado, alega o extravio de 50 documentos. Cabe, daí, extrair-se das notas fiscais conhecidas o valor médio e aplicá-lo nas demais. Fica evidente se o valor médio representar um montante superior ao efetivo, numa inversão do ônus da prova o contribuinte irá defender-se, apresentando os documentos fiscais supostamente extraviados.

Adverte Fernando José Dutra Martuscelli que “não se deve confundir arbitramento com arbítrio. Arbitrar não é cometer ato de arbítrio, pelo tão simples e elementar fato de que nenhuma norma jurídica pode atribuir competência a um sujeito jurídico para lesar o

²⁵⁴ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *Op. cit.* p.4.

²⁵⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria ... Op. cit.* p. 470.

²⁵⁶ BONILHA, Paulo Celso Bergestron *Dicionário... op cit.* p. 23.

ordenamento jurídico”.²⁵⁷ Com efeito, o arbítrio será sempre rechaçado porque é a antítese do Estado de Direito.

A legislação de inúmeros tributos prevê a figura do arbitramento, sendo entretanto mais utilizada no Imposto sobre a Renda²⁵⁸ e também no ICMS.²⁵⁹

O arbitramento, portanto, somente se torna cabível quando inexistam elementos concretos, precisos, para a apuração do montante objeto do lançamento. Normalmente, isto ocorre por falta dos próprios sujeitos passivos da relação tributária que se escusam de fornecer ao fisco as informações previstas em lei.

Como se sabe, o CTN classifica as obrigações dos contribuintes em principal e acessória. A obrigação principal consiste no pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária. A obrigação acessória teria por objeto deveres instrumentais perante a administração tributária.

Esta classificação mereceu a crítica de Eduardo Marcial Ferreira Jardim que pondera: “A referida classificação abriga duas inconcebíveis contradições, quais sejam, a própria divisão das obrigações em principais e acessórias e a equiparação da obrigação penal tributária com a simplesmente tributária. Quanto àquela, cumpre ponderar que no universo do direito tributário temos obrigações de dar, assim como pagar o tributo, obrigações de fazer, a exemplo de escriturar livros fiscais e contábeis ou entregar declarações, e, ainda, as obrigações de não fazer, a teor de não obstar a atividade dos agentes fiscais. Logo é de se notar que as obrigações de não fazer não são acessórias das de dar, ainda que guardem com ela alguma relação (...).

E ainda o mesmo autor identifica nova falha no texto: “Outra impropriedade repousa em considerar como obrigação tributária àquela que tem por objeto o pagamento de penalidade. Ora, a obrigação relativa à penalidade reveste natureza penal tributária ou tributária penal, e não tributária, uma vez que o tributo não constitui sanção de penalidade, segundo os

²⁵⁷ MARTUSCELLI, Fernando José Dutra. *Código de Defesa do Contribuinte*. Belo Horizonte: Líder Cultura Jurídica, 2001, p. 94.

²⁵⁸ Decreto-Lei 1648/78, Art. 7º ; Decreto nº 85.450/80, art. 399.

²⁵⁹ Lei Estadual nº 11.580/96: “Art. 12. Poderá a Fazenda Pública: II – em ação fiscal estimar ou arbitrar base de cálculo: a) sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados pelo contribuinte, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado; b) sempre que inoportunamente a exibição ao fisco dos elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio dos livros fiscais; c) quando houver fundamentada suspeita de que os documentos fiscais e contábeis não refletem o valor da operação ou da prestação; d) quando ocorrer transporte ou armazenamento de mercadoria sem os documentos fiscais exigíveis. III – estimar ou arbitrar base de cálculo em lançamento de ofício, abrangendo: a) estabelecimentos varejistas; b) vendedores ambulantes sem conexão com estabelecimento fixo ou pessoas ou entidades que atuem temporariamente no comércio.” Ainda o parágrafo único do art. 48 estatui: “Se o contribuinte se recusar a fazer a comprovação, ou não puder fazê-la, e bem como nos casos em que a mesma seja considerada insuficiente, o montante das operações e prestações será arbitrado pela autoridade fiscal, pelos meios a seu alcance, deduzindo-se, para efeito de apuração da diferença do imposto, os recolhimentos devidamente comprovados pelo contribuinte ou pelos registros da repartição fiscal”.

termos do próprio art. 3º do Código ao firmar uma de suas premissas maiores (art. 113 e parágrafos do CTN)”.²⁶⁰

Independentemente das impropriedades que possam existir nas disposições do CTN, o fato é que os contribuintes têm o dever de manter as escriturações fiscais de modo regular. Não o fazendo, sujeitam-se ao arbitramento que não raras vezes agravam sua situação.²⁶¹

Vejamus um exemplo concreto de arbitramento: uma empresa alega haver extraviado um bloco de notas fiscais. Diligenciando junto aos seus principais clientes (com base em outras notas fiscais existentes), ao acessando arquivos magnéticos por estes fornecidos, o fisco localiza diversas notas fiscais a eles destinadas. Pode, neste caso, calcular o valor médio de cada operação e multiplicá-lo pela quantidade de notas fiscais “extraviadas”, estabelecendo a base de cálculo. Tal fórmula de arbitramento coloca o sonegador na posição de ver-se obrigado a localizar as notas extraviadas para – se for o caso – reduzir o montante da exigência.²⁶²

²⁶⁰ *Dicionário Jurídico Tributário. Op. cit. p. 152.*

²⁶¹ Inúmeras vezes, na atividade fiscalizatória da Receita Federal, são localizadas operações realizadas por empresas “canceladas” ou “desaparecidas”, constatação essa feita normalmente em estabelecimentos destinatários de tais operações. De posse das notas fiscais de vendas ou de serviços, os agentes fazendários apuram, através de arbitramento, lucros tributáveis e efetuam lançamentos. Não tendo em mãos elementos concretos, ou seja, a escrituração contábil correta, não são consideradas despesas que poderiam diminuir a margem de lucro ou até mesmo apresentar prejuízos. Assim, os artifícios escusos utilizados pelos responsáveis pela empresa terminam por representar a estes um ônus maior que o real.

²⁶² Outro exemplo extraído de julgados do CCRF/PR: “Acórdão nº 0123/2001: Súmula ICMS – Falta de pagamento do imposto na forma e no prazo previstos na legislação. Não tendo o sujeito passivo escriturado em seus livros, notas fiscais relativas a operação de saídas tributadas, devida é a exigência fazendária. Válido, também, o arbitramento de valores daqueles documentos não registrados, dos quais não foram apresentadas as vias para conferência fiscal. Preliminar de cerceamento de defesa rejeitada. Recurso voluntário não provido. Decisão unânime.”

CAPÍTULO VIII

O CONTRIBUINTE EM FACE À ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA TRIBUTÁRIA

DIREITOS E DEVERES, CONFLITOS DE INTERESSES E A PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL

SUMÁRIO: 1. Apresentação do tema; 2. Os direitos dos contribuintes; 2.1. Os direitos constitucionais; 2.1.1. O direito à segurança jurídica; 2.1.2. O direito à igualdade; 2.1.3. O direito à legalidade; 2.1.4. O direito à inviolabilidade do sigilo; 2.1.5. O direito ao livre exercício do trabalho; 2.1.6. O direito à propriedade; 2.2. Outros direitos; 3. Os deveres dos contribuintes; 3.1. O dever de pagar impostos; 3.2. O dever de colaboração; 3.3. O dever de dizer a verdade; 4. O conflito de interesses entre o Fisco e os contribuintes; 5. Os limites da atividade fiscal tributária; 6. As garantias dos contribuintes em face à fiscalização tributária; 6.1. Garantias constitucionais; 6.1.1. O direito de petição; 6.1.2. O mandado de segurança; 6.2. As garantias materiais; 6.3. As garantias formais.

1 Apresentação do tema

A atividade fiscalizatória, desenvolvida pela administração tributária tem por objetivo assegurar a eficácia da tributação que, de sua vez, tem por escopo maior dotar o Estado das condições de realizar o bem comum e cumprir os mandamentos que a norma constitucional lhe impõe no tocante às políticas sociais e ao desenvolvimento econômico.

A existência da Administração Pública só tem sentido em função de uma justa e equitativa distribuição entre os cidadãos dos direitos e encargos sociais. As elevadas e numerosas tarefas do Estado não resultariam exitosas sem a imposição de princípios de atuação capazes de oferecer garantias exigíveis de um Estado justo e igualitário.²⁶³

Fica evidenciada na relação jurídica tributária a existência de dois pólos: os cidadãos com os encargos de contribuir para a realização dos fins do Estado; e, de outro o Estado, pessoa política, com o poder-dever de exigir o cumprimento destes encargos, fiscalizando para que ocorram concreta e corretamente, sem desvios ou artifícios evasivos. É

²⁶³ BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios de Direito Administrativo e Tributação: Fronteiras e Implicações*. Justiça Tributária. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 763.

inquestionavelmente uma relação de força, de poder, de contraposição de interesses: o interesse público e o interesse particular nem sempre coincidentes.

É imprescindível, assim – como aconselha Jorge Beltrán, citando Cassagne –, que haja equilíbrio no enfrentamento entre o interesse geral e o particular. Que se respeite, a competência da Administração e, ao mesmo tempo, que se evite o risco de sua maior incidência sobre as liberdades individuais.²⁶⁴

Este equilíbrio nas relações entre o Fisco e os contribuintes é igualmente defendido por Agustín Gordillo: *De todo modos, la Constitución no es en estos casos un programa de gobierno que pueda cumplirse o no; es un orden jurídico imperativo, para el Estado y los habitantes. Este orden jurídico constitucional, al crear al Estado y reconocerle ciertas facultades frente a los habitantes, establece y reconoce también los derechos de los individuos frente al Estado. La Constitución ofrece un equilibrio de las atribuciones que otorga; reconoce atribuciones al Estado, pero también derechos inalterables a los individuos. Ni uno ni otros pueden tener supremacía; ambos deben armonizarse dentro del orden jurídico.*²⁶⁵

A harmonização dos interesses somente é possível com a disciplina normativa, a partir da Carta Constitucional; da compreensão e aplicação efetiva de seus princípios, projetando-se nas leis e regulamentos, delimitando as fronteiras entre os direitos e deveres.

2 Os direitos dos contribuintes

Nunca se falou tanto, como presentemente, em *direitos* dos contribuintes.

Tramita, inclusive, no Congresso Nacional, um projeto para a criação de um “Estatuto do Contribuinte” que ao prever tantas barreiras e tantos obstáculos para a fiscalização, tem sido jocosamente chamado de “Estatuto do Sonegador”. Tudo conduz a crer que o projeto será

²⁶⁴ Nesse sentido, as palavras de Beltrán: “En un meduloso artículo – con el que coincido plenamente – titulado *Los efectos de la interposición de los recursos y la suspensión de los actos administrativos*, Cassagne, al analizar el enfrentamiento entre el interés general y el particular y la imperiosa necesidad de equilibrarlos, respetando la competencia de la administración y, al mismo tiempo, acotando el peligro de suya mayor incidencia sobre las libertades individuales, considera clave ‘la articulación de un sistema que sea realmente efectivo en sus posibilidades de aplicación concreta antes que en su lógica interna, teniendo en cuenta que el equilibrio de las fórmulas jurídicas requiere también combinar la efectividad con la ejemplaridad que exhiben quienes las aplican, porque si las normas y principios del sistema no son lealmente aplicables por los protagonistas del mundo jurídico, se produciría en los hechos una típica denegación de justicia por omisión y pérdida de la tutela jurisdiccional que tornaría legítimo cualquier acto arbitrario de la autoridad pública’ (*El principio constitucional de adecuada tutela jurisdiccional en materia tributaria*”. Estudios de Derecho Constitucional Tributario - En homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui - coord.. Horacio A. García Belsunce. Buenos Aires: Depalma, 1994, p. 367).

aprovado. Afinal, o *lobby* empresarial é forte. Além disso, expressivas lideranças do Congresso Nacional ou são empresários ou foram financiados em suas campanhas pelos empresários para a defesa de seus interesses.²⁶⁶

O Estado de Minas Gerais, institui, através da Lei Estadual nº 13.515, de 7 de abril de 2000, o *Código de Defesa do Contribuinte*.²⁶⁷

Pouco se fala, no entanto, em *deveres* dos contribuintes.

Aliás, a grande maioria das constituições ocidentais dedicam inúmeros dispositivos aos *direitos* e raramente falam em *deveres*. A Constituição brasileira, denomina o Capítulo I, do Título II, “Dos *direitos* e *deveres* individuais e coletivos”, entretanto dentre os setenta e sete incisos, apenas o inciso I, cita o termo “obrigação”, apenas para dizer que homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações. Nos demais incisos, sempre que a palavra é citada é no sentido negativo, como por exemplo, “ninguém será obrigado” o que constitui, positivamente um direito a não ser obrigado. Além desse capítulo, outro trata dos *direitos* sociais, outro, ainda, dos *direitos políticos*. Poucas são as indicações de *deveres*, como por exemplo o art. 205, que ao tratar da educação, diz que esta é “direito de todos e dever do Estado e da família”. No tocante à tributação, na medida em que surgem, em caráter

²⁶⁵ GORDILLO, Agustín A. *Tratado de Derecho Administrativo*. Parte General, Tomo I, Segunda Edición. Buenos Aires: Ediciones Macchi, 1994, pp. III-19-20

²⁶⁶ A Lei Geral Tributária Espanhola elenca, em seu art. 3º os direitos gerais dos contribuintes, que são: a) direito de ser informado e assistido pela Administração Tributária no cumprimento de suas obrigações tributárias, acerca do conteúdo e alcance das mesmas; b) direito a obter as devoluções dos ingressos indevidos; c) direito de ser reembolsado, das custas e encargos empregados para suspender a execução das dívidas tributárias, quando esta seja declarada improcedente por sentença judicial ou decisão administrativa definitivas; d) direito a conhecer o andamento da tramitação dos procedimentos em que seja parte; e) direito de conhecer a identidade das autoridades e pessoas a serviço da Administração Tributária sob cuja responsabilidade tramitam os procedimentos de gestão tributária nos quais tenha a condição de interessado; f) direito de solicitar certidões e cópias de declarações por ele apresentadas; g) direito de não reapresentar documentos já apresentados e que se encontrem em poder da Administração Tributária; h) direito ao caráter reservado dos dados, informes ou antecedentes obtidos pela Administração Tributária que só poderão ser utilizados para a efetiva aplicação dos tributos ou recursos cuja gestão tenha sido encomendada, sem que possam ser cedidos ou comunicados a terceiros, salvo nos casos previstos nas leis; i) direito a ser tratado com o devido respeito e consideração pelo pessoal a serviço da Administração Tributária; j) direito a que a atuação da Administração Tributária que requeiram sua intervenção se levem a cabo da forma que resulte menos gravosa; k) direito a formular alegações e apresentar documentos a ser levados em conta pelos órgãos competentes na elaboração de propostas de resoluções; l) direito a ser ouvido no trâmite de audiência em caráter prévio à elaboração das propostas de resolução; m) direito a ser informado dos valores dos bens imóveis que serão objeto de aquisição ou transmissão; n) direito a ser informado do início das atuações de comprovação e investigação levadas a cabo pela Fiscalização Tributária, sobre a natureza e alcance das mesmas, assim como de seus direitos e obrigações no curso de tais atuações e que se desenvolvam nos prazos previstos na lei.

²⁶⁷ FERNANDO JOSÉ DUTRA MARTUSCELLI, Mestre em Direito Tributário e Procurador da Fazenda Pública de Minas Gerais, faz uma análise criteriosa daquele diploma legal, na obra *Código de Defesa do Contribuinte*, Belo Horizonte: Lider, 2001.

impositivo, os tributos, estes passam a constituir uma obrigação legal a ser cumprida pelos contribuintes, mas sob o prisma social e de solidariedade são também *deveres*.

Mesmo a Declaração Universal dos Direitos do Homem, proclamada pela Assembléia Geral da ONU, em 10 de dezembro de 1948, citou apenas no art. 29, nº 1, que “toda a pessoa tem deveres para com a comunidade, pois só nela pode desenvolver livre e plenamente a sua personalidade”. Na esteira deste ideal, a Constituição alemã estabeleceu no art. 2º, (1): “todos têm direito ao livre desenvolvimento de sua personalidade, desde que não violem os direitos dos outros e não atentem contra a ordem constitucional ou a lei moral”. E a constituição italiana prevê em seu art.2º: “A República reconhece e garante os direitos invioláveis do homem, seja como indivíduo, seja nas formações sociais em que desenvolve sua personalidade, e exige o cumprimento dos deveres inderrogáveis de solidariedade política, econômica e social”.

2.1 Os direitos constitucionais

Quando a Constituição Federal estabeleceu um rol de direitos e garantias fundamentais o seu objetivo foi o de assegurar a existência do Estado de Direito, respeitando a liberdade e a dignidade dos cidadãos, segundo critérios estabelecidos pelos constituintes que, naquele momento representavam as aspirações da coletividade por eles representada.

Como acontece com todas as cartas surgidas após longo período de arbítrio, o constituinte procurou enfatizar os direitos e garantias individuais, transformando-os em cláusulas pétreas, até mesmo como um escudo protetor contra as eventuais recaídas daqueles que instalaram o regime de arbítrio, nele atuaram fortemente e se afastaram em função da pressão popular.

Verificando-se os direitos inseridos na Carta, percebe-se que vários decorrem do próprio direito natural.²⁶⁸ Inúmeros outros, convencionais, objetivaram estabelecer uma correlação de forças entre o Estado e os cidadãos e outros, ainda, regulam a convivência dos cidadãos entre si, estabelecendo os limites que deverão ser respeitados em suas relações.

²⁶⁸ Renato Lopes Becho, afirma: O Estado de Direito reconhece a limitação do Poder “por um Direito Superior, que está fora de seu alcance mudar. O direito natural (inerente à natureza do homem) é a fronteira de atuação legítima do Estado, constituindo-se em um elenco de liberdades preexistentes à sua própria *declaração solene*. É claro que, com o surgimento da Constituições, o direito natural foi por elas incorporado”. (*Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 19).

Melhor dizendo, os direitos individuais fixaram o âmbito da esfera individual a ser respeitado não só pelo Estado, como também pelos demais cidadãos.

Há quem veja no elenco dos direitos fundamentais uma considerável proteção aos contribuintes. É o caso de Roque Carrazza que aduz: “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”.²⁶⁹

Mas, afinal, quais seriam os direitos que a Constituição assegurou aos contribuintes diante da administração fiscal? Vislumbramos na relação constante da Magna Carta os seguintes:

2.1.1 O direito à segurança jurídica

Na abalizada opinião de Lúcia Valle Figueiredo, “o princípio da certeza do direito, e de conseguinte, o da segurança jurídica é o vetor dos vetores. É princípio constitucional carregado de carga valorativa. De transcendental importância ao Estado de Direito. Atina, também, e sobretudo à imunização dos administrados contra as próprias leis. Coarta a discricionariedade do legislador”.²⁷⁰

Quando se fala em direito à segurança jurídica, implica dizer em direito a não sofrer arbitrariedade, pois esta reflete a ausência daquela, conforme assinala RUBÉN ASOREY: “Hemos manifestado con anterioridad que si el Derecho tributario constituye un derecho de exacción constitucionalmente expresado, deviene que el principio de seguridad jurídica, por su carácter fundamental, resulta preeminente en el ámbito tributario... Se bien dicha arbitrariedad puede definirse como la negación del Derecho cometida por el próprio poder público, el concepto puede ser más amplio representando la ausencia, en cualquier figura jurídica de los principios que sirven de fundamento al Derecho”.²⁷¹

²⁶⁹ CARRAZZA Roque Antonio. *Curso... op.cit...* p. 281.

²⁷⁰ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Princípios de Proteção ao Contribuinte: Princípio da Segurança Jurídica*. Revista de Direito Tributário nº 47/56.

²⁷¹ ASOREY, Rubén O. *Protección Constitucional de Los Contribuyentes frente a la arbitrariedad de las Administraciones Tributarias*. Protección Constitucional de los contribuyentes. Rubén O. Asorey (dir.). Ediciones de la Universidad Católica Argentina. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2000, pp. 29-30.

Frente à atividade fiscal tributária, os contribuintes não podem sofrer os riscos de surpresa, de insegurança quanto ao direito. O direito, portanto, disciplinado pelas normas jurídicas deve orientar todos os trabalhos de fiscalização.

Inúmeros direitos constitucionais decorrem exatamente do princípio da segurança jurídica.

2.1.2 O direito à igualdade

Rui Barbosa, em seu célebre discurso de paraninfo enviado para ser lido na colação de grau da turma de 1920 da Faculdade de Direito de São Paulo afirmou: “A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são os desvarios da inveja, do orgulho ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem”.²⁷²

Acompanhando o mesmo raciocínio, Cleide Previtalli Cais assevera que “O princípio da igualdade tem por destinatário o legislador, que, em sua tarefa regulada constitucionalmente, não deve afastar-se do tratamento isonômico. Porém, a igualdade há de subordinar-se às diferenças existentes entre os destinatários da norma, o que leva à conclusão da inexistência da igualdade absoluta, que, caso configurada, criaria situações de absoluta desigualdade”.²⁷³

Pautando também do mesmo entendimento, Lídia Maria Ribas destaca que “não sendo aritmética, a igualdade, desde Aristóteles, impõe tratamento desigual em situações desiguais (...). A igualdade constitui um ponto angular do Direito e há de ser observada tanto pelo legislador quanto, frente a uma relação jurídica, nascida da lei, no tratamento das partes”.²⁷⁴

No que diz respeito à fiscalização tributária, este princípio assegura ao contribuinte um tratamento isonômico, em circunstâncias idênticas. Defendemos o ponto de vista de que pelo princípio da eficiência, a Administração Pública pode, usando de discricionariedade, selecionar

²⁷² BARBOSA, Rui. *Oração aos Moços* (Prefácio de Edgard Batista Pereira). Rio de Janeiro: Ediouro, s/d., p. 55.

²⁷³ CAIS, Cleide Previtalli. *O processo Tributário*. 3 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 36.

contribuintes em razão de seu porte ou do segmento econômico, evitando dispersar esforços em pequenas empresas.²⁷⁵ Embora aparentemente houvesse aí ofensa ao princípio da isonomia, prevalece a opinião de Rui Barbosa de que os desiguais devem ser tratados desigualmente.

Também na Argentina, como informa Victor Uckmar, desenvolveu-se ampla casuística sobre o conceito de igualdade tributária no sentido jurídico. Consoante o renomado mestre italiano, a orientação da Suprema Corte do vizinho país pode ser assim resumida:

1. a igualdade perante a lei consiste em a lei dever ser igual para todos que se encontrem em situações idênticas, e na proibição de estabelecer exceções ou privilégios tais que excluam a favor de um, aquilo que é imposto a outros, em idênticas circunstâncias;
2. a existência de desigualdades naturais justifica a criação de categorias de contribuintes sujeitos a um diferente tratamento fiscal, sempre que ocorram as seguintes circunstâncias: a) todos os contribuintes compreendidos na mesma categoria devem ter idêntico tratamento; b) a classificação em diversas categorias deve encontrar racional fundamento em diferenças reais; c) a classificação deve excluir toda discriminação arbitrária, injusta ou hostil contra determinadas pessoas ou categorias de pessoas; d) a diferença deve comportar uma justa igualdade, sob o aspecto eqüitativo; e) a diferença deve respeitar a uniformidade e a generalidade do tributo.²⁷⁶

2.1.3 O direito à legalidade

Nas relações com o Fisco, o contribuinte só deverá fazer aquilo que esteja prescrito na lei. A prescrição legal define os comportamentos, as obrigações e os deveres instrumentais a serem cumpridos. Em nome do direito à legalidade pode o contribuinte rechaçar abusos e excessos que sejam cometidos contra si por autoridades fiscais.

Inúmeros conflitos que acontecem na seara fiscal tributária decorrem de interpretações equivocadas dos textos legais. Daí o alerta que faz o administrativista paranaense Luiz Alberto

²⁷⁴ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 31.

²⁷⁵ O Ministro José Augusto Delgado, afirma que “a livre iniciativa é a base de nosso sistema econômico, devendo ser respeitada pela tributação, o que vale dizer que esta não pode atingir índices tais a desincentivar a atividade econômica privada. Essa idéia pode ser bastante útil no caso da tributação das microempresas (*Direitos Fundamentais dos Contribuintes*. Pesquisas Tributárias Nova Série – 6. Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 97). Acreditamos que essa idéia vale também para a seleção de contribuintes a merecerem a ação mais incisiva do Fisco. É claro que não se pode tolerar a sonegação por parte de microempresas que estariam, desta forma, concorrendo deslealmente com as empresas maiores em função de menor pagamento de tributos, mas o que o Estado não deve é concentrar sua ação nas microempresas a ponto de desestimular o pequeno empresário a prosseguir com seus negócios, gerando empregos e procurando crescer economicamente.

²⁷⁶ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário*; Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, EDUC, 1976, pp. 55-56.

Blanchet: “Princípio da *legalidade*, em termos simples, é o que subordina a atividade da Administração exclusivamente àquilo que a lei permite. Não se trata, todavia, de mera conformidade como *texto* da lei, mas com a *norma*. O simples texto contém imprecisões e até incorreções, normalmente de caráter terminológico, as quais devem ser sanadas no processo de construção da norma. Assim, se a legalidade correspondesse à simples conformidade com o texto, haveria o risco de se executar um ato administrativo exatamente conforme os termos da lei, mas, por terem sido estes utilizados de forma imprópria, a atividade poderia violar princípio jurídico”.²⁷⁷

A administração tributária, em sua relação com os contribuintes não pode desviar-se dos ditames legais, como assinala José Roberto Vieira: “Assim, queda-se prostrada a Administração ante a lei, submetida ao seu implacável jugo, sem esboçar resistência ou oposição, por tênue que seja”.²⁷⁸

Segundo Ferreiro Lapatza, *el principio de legalidad, según el cual la Ley y sólo la Ley ha de regular ciertas materias, precisamente aquellas que garantizan una organización social basada en la libertad individual, incorpora, esencialmente, la idea de que en una sociedad libre sólo la comunidad puede darse a sí misma, a través de sus representantes, normas sobre tales materias.*²⁷⁹

2.1.4 O direito à inviolabilidade de sigilo

A constituição trata da inviolabilidade do sigilo de correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas.

Tratando-se de direitos individuais, entendemos inexistir dúvidas de que o contribuinte pessoa física tem a plena proteção constitucional. Quanto à pessoa jurídica, analisaremos depois, em capítulo próprio, onde externaremos a nossa opinião, além da visão doutrinária a respeito do tema.

²⁷⁷ BLANCHET, Luiz Alberto. *Curso de Direito Administrativo*. Curitiba: Juruá Editora, 1998, p. 35.

²⁷⁸ VIEIRA, José Roberto. *O princípio da legalidade na administração*. Revista de Direito Público nº 97/146.

2.1.5 O direito ao livre exercício do trabalho

A compreensão do dispositivo constitucional que confere liberdade ao trabalho, ofício ou profissão, é no sentido de ser livre ao indivíduo criar ou procurar aptidões para o exercício de qualquer profissão, as quais se adquirem através de conhecimentos hauridos nas escolas e nas universidades ou no preenchimento de certos requisitos básicos, que conferem aos indivíduos a possibilidade de aspirar, legitimamente, o exercício de uma profissão.²⁸⁰

Os profissionais que estejam no campo de incidência tributária terão que submeter-se à fiscalização da pessoa jurídica de direito público competente para a instituição do tributo. Esta fiscalização, entretanto não poderá cercear o seu direito ao trabalho, ofício ou profissão.

2.1.6 O direito à propriedade

Não obstante não figure no rol dos direitos fundamentais, a Constituição assegura o direito de propriedade.

A propriedade representa para o homem a certeza de estabilidade, a segurança, a manutenção de uma vida digna. É também um importante estímulo para o trabalho, para a conquista do progresso social.

Os cidadãos necessitam contar com instrumentos que lhe garantam que os bens aquiridos ao longo de sua existência permanecerão em seu patrimônio, não sendo objeto de espólio ou apropriações injustas por terceiros ou pela Administração Pública.

No dizer de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, “os direitos fundamentais referentes à propriedade estão num plano intermediário entre os que concernem à liberdade e os que dizem respeito à segurança, já que ela ao mesmo tempo toca uma e outra. De fato, ela é instrumento da liberdade e garantia da segurança, na medida em que torna possível ao indivíduo realizar o que quer, e o resguarda contra a necessidade e a incerteza do amanhã”.²⁸¹

Assinala, ainda, aquele renomado mestre: “Sem dúvida, a propriedade não é sagrada, como afirmava a Declaração de 1789. É um direito fundamental que não está nem acima nem abaixo dos demais. Deve, como os demais, sujeitar-se às limitações exigidas pelo bem comum.

²⁷⁹ LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. *El principio de legalidad y da reserva de ley*. Revista de Direito Tributário nº 50/7.

²⁸⁰ MAGALHÃES, Roberto Barcelos de. *Comentários à Constituição Federal de 1988*. Vol I. Rio de Janeiro: Liber Júrís, 1993, p. 33.

Pode ser pedida em favor do Estado quando o interesse público o reclamar, como a vida tem de ser sacrificada quando a salvação da pátria o impõe. Pode ser recusada quanto a certos bens cujo uso deva ser deixado a todos, quando a exploração deles não convém que se faça conforme a vontade de um ou de alguns cidadãos. Tem que ser respeitada, porém, até que se prove existir liberdade sem ela como instrumento, segurança sem ela como garantia”.²⁸²

Alguns tributos incidem sobre a propriedade, resultando em ações fiscalizatórias em relação à mesma. A tributação e a fiscalização, entretanto, haverão que respeitar este direito.

2.2 Outros direitos

Como a Constituição Federal encontra-se no topo da pirâmide normativa, seus comandos se irradiam e se espalham para todo o ordenamento infraconstitucional.²⁸³ Assim, dificilmente se encontrarão no mundo fático, direitos e garantias que de alguma forma, direta ou indireta, não encontrem suporte em algum ou alguns de seus dispositivos.

Entretanto, mesmo que não se vinculem diretamente aos direitos e garantias fundamentais estatuídos no Comando Maior, os direitos dos contribuintes de ordem natural ou ética devem ser respeitados na atividade fiscal tributária.

Poderíamos, dentre tantos, destacar o direito que têm os contribuintes de planificar sua vida econômica, sem esquecer os seus deveres de cidadania mas também sem priorizar as necessidades do Estado, procurando o melhor planejamento fiscal. Entenda-se que esta liberdade não é ilimitada. A lei é o limite. Não pode o contribuinte abusar da configuração jurídica dos fatos tributários. É lícito que se insubordine contra com o imposto injusto, recorrendo, se for o caso, à tutela jurisdicional. Mas não lhe cabe trilhar pelos caminhos tortuosos da evasão fiscal com a fuga dos impostos através de manobras ou disfarces jurídicos da realidade econômica.

²⁸¹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 19 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 263.

²⁸² Idem, pp. 263-264.

²⁸³ Mais uma vez recorremos a Renato Lopes Becho que comenta: “Com isso, queremos destacar a supremacia da Constituição dentro do ordenamento jurídico positivo, que é referência permanente a toda a produção legislativa, de quaisquer corpos legislativos que se encontram a ela submetidos. Assim também, queremos firmar a importante premissa de que a Constituição limita a competência dos legisladores infraconstitucionais. Por referência constitucional temos toda a sistemática principiológica ínsita aos textos constitucionais que, mesmo não estipulando preceitos ou determinações específicas sobre dado assunto, oferece o “norte” para situar o legislador dentro do arcabouço básico querido pelo constituinte (não como pessoa, mas como instituição). (*op. cit.* p. 28).

Neste aspecto a atividade fiscalizatória não pode deixar de considerar legítimo o direito do contribuinte de planejar sua atividade fiscal, acatando o planejamento elaborado pelo mesmo, desde que legitimado pela lei.²⁸⁴

3 Os deveres dos contribuintes

Conforme já foi objeto de nossa análise, pouco se fala em *deveres* dos contribuintes. Decorrente da sua qualidade de *contribuintes*, daqueles que, afinal de contas, alimentam o tesouro público com recursos a serem gastos pelo Estado, poder-se-ia dizer, de forma simplista, que o dever do contribuinte seria o de contribuir – nos termos da lei – para as despesas do Estado. É claro que o primeiro dever seria o de contribuir, dentro de sua capacidade e atendendo a estrita legalidade dos tributos. Mas em face à natureza de determinados tributos e circunstâncias envolvidas, outros deveres exsurtem, decorrentes da convivência dentro de um Estado que a todos atribui obrigações de solidariedade, de participação e de respeito aos valores fixados pela própria sociedade em suas leis.

3.1 O dever de pagar impostos

Em magnífica tese de doutoramento em ciências jurídico-políticas na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, José Casalta Nabais abordou o tema “O dever fundamental de pagar impostos”.²⁸⁵ Conforme o próprio título da obra sugere, defende nesta, com eloquência, que o imposto é um *dever fundamental*. Eis alguns aspectos de sua análise: “De quanto dissemos na parte I deste trabalho, resulta óbvio que o imposto se nos apresenta como um *dever fundamental*, isto é, um instituto jurídico que tem a sua disciplina traçada ao mais alto nível – ao nível constitucional -, onde integra a “constituição do indivíduo”. O que significa que o imposto não deve ser considerado, como foi tendência durante o século passado, mormente na Alemanha, uma simples relação de poder, em que o estado faz exigências aos seus súbditos e estes se sujeitam em conseqüência desta relação. Noutros

²⁸⁴ “Uma empresa pode ser organizada de forma a evitar excessos de operações tributadas e conseqüentemente evitar a ocorrência de fatos geradores por ela e perante a lei desnecessários, como poderia funcionar por modalidades legais menos tributadas. *Fica ao contribuinte a faculdade de escolha ou de planejamento fiscal*”. (Ementa do Acórdão nos Embargos Infringentes nº 313.840-SP, 7ª Câmara do 1º Tribunal de Alçada Cível-SP - publicada pelo Boletim AASP, de 28 de agosto de 1985).

²⁸⁵ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998, 746 páginas.

termos, o imposto não pode ser encarado, nem como *mero poder* para o estado, nem simplesmente como um *mero sacrificio* para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado”.

Não entendendo a tributação como um objetivo em si, mas como um meio de cumprir os objetivos do Estado, ressalta Nabais: “Com efeito, um estado, para cumprir as suas tarefas, tem de socorrer-se de recursos ou meios a exigir dos seus cidadãos, constituindo justamente os impostos esses meios ou instrumentos de realização das tarefas estaduais. Por isso, a tributação não constitui, em si mesma, um objectivo (isto é, um objectivo originário ou primário) do estado, mas sim o meio que possibilita a este cumprir os seus objectivos (originários ou primários), actualmente consubstanciados em tarefas de estado de direito e tarefas de estado social, ou sejam, em tarefas do estado de direito social”.²⁸⁶

Prosseguindo, Nabais afirma que: “o dever de pagar impostos constitui um dever fundamental como qualquer outro, com todas as conseqüências que uma tal qualificação implica (...). Isto é, não há lugar a um qualquer (pretensão) *direito fundamental* de não pagar impostos, como o radicalismo das reivindicações de algumas organizações de contribuintes ou a postura teórica de alguns jusfiscalistas mais inebriados pelo liberalismo económico e mais empenhados na luta contra a “opressão fiscal”, que vem atingindo a carga fiscal nos países mais desenvolvidos, parecem dar a entender”.²⁸⁷

Entendemos, de nossa parte, que o dever de pagar impostos (e dos demais tributos) é um dever de cidadania, de lealdade, de solidariedade. Como bem asseverou Zelmo Denari: “Se a *cidadania*, acima de tudo, é um processo de conscientização (...), um contribuinte somente se converte em cidadão quando se conscientiza dos seus direitos e garantias constitucionais, bem como dos respectivos deveres para com o fisco”.²⁸⁸

A idéia de cidadania é ampla, porém um dos aspectos mais relevantes é a sua aplicação no campo fiscal, como identificou Ricardo Lobo Torres: “A cidadania em sua expressão moderna tem, entre os seus desdobramentos, o de ser cidadania fiscal. O dever/direito de pagar

²⁸⁶ NABAIS, José Casalta. O dever fundamental ... *op. cit.*, p. 186.

²⁸⁷ *Idem*, p. 186.

²⁸⁸ DENARI, Zelmo. *Cidadania e Tributação*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 10, julho de 1996, p. 44.

impostos se coloca no vértice da multiplicidade de enfoques que a idéia de cidadania exhibe. Cidadão e contribuinte são conceitos coextensivos desde o início do liberalismo”.²⁸⁹

É claro que o imposto deve ser justo, deve ser concebido segundo os princípios da legalidade e da capacidade contributiva, dentre outros que emanam da Constituição Federal.

A evasão e a sonegação são um desserviço à sociedade e uma profunda injustiça contra aqueles que cumprem os seus deveres e também com os menos afortunados pela sorte, os quais dependem basicamente da ação governamental para sobreviver com um mínimo de dignidade.²⁹⁰

3.2 O dever de colaboração

Soa estranho dizer-se que o contribuinte, além de pagar os tributos, tenha ainda um dever de colaboração perante o Estado.

Num primeiro momento poder-se-ia questionar: deve o pescoço colaborar com a guilhotina? Deve a caça colaborar com o caçador?

Este raciocínio só seria válido nos regimes totalitários onde o súdito tivesse que se curvar, independentemente de sua vontade, aos caprichos e exigências do tirano.

Vivemos num Estado democrático de Direito que preconiza a participação de todos, inclusive nas regras de comportamento.

O dever de colaboração dos contribuintes se insere como um dever de cidadania e obedece ao princípio de boa fé e lealdade que deve existir entre o Fisco e os Contribuintes.²⁹¹ Renato Alessi define os deveres de colaboração ou prestação como “aqueles deveres jurídicos dos particulares pelos quais estes, independentemente das específicas relações voluntárias com os entes públicos e devido unicamente à sua pertinência aos mesmos, estão obrigados a

²⁸⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *O Estatuto do Contribuinte*. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro (Coordenador: Hugo Maurício Sigelman). Vol. II. Direito Tributário. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 1999, p.9.

²⁹⁰ Nesse contexto a lição de Marilene Talarico Rodrigues: “a dignidade da pessoa humana exige que o Estado garanta a cada cidadão o mínimo existencial, seja em relação à forma como o Estado transfere aos cidadãos necessitados os recursos que precisam para a sua subsistência, seja em relação à forma como o Estado tributa os cidadãos capazes de contribuir, de tal maneira que eles fiquem com um mínimo existencial”. (*Direitos Fundamentais dos Contribuintes*. Pesquisas Tributárias – Nova Série 6. Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins; conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 329).

²⁹¹ Este princípio foi objeto de análise no Capítulo: “Dos princípios informadores da atividade fiscalizatória”, com fundamento na doutrina de Romeu Felipe Bacellar Filho.

fornecer-lhes aqueles bens e aquelas atividades pessoais que os entes necessitam para a satisfação das necessidades coletivas”.²⁹²

Assim, deve o contribuinte – não só cumprir os seus deveres instrumentais estatuídos nas normas tributárias – como também colaborar com o Fisco em termos de fornecimento de informações, denúncias de irregularidades, viabilização de locais adequados para que os funcionários fiscais possam realizar suas atividades na empresa, etc...²⁹³

O dever de colaboração – ressalta Francisco Guio Montero – não é algo que surge das normas de boa conduta ou de um interesse particular, senão que é uma obrigação legal e como tal deve ser entendida e respeitada.²⁹⁴

3.3 O dever de dizer a verdade

Segundo Plínio Salgado, no Decálogo, os Direitos do Homem estão implicitamente contidos nos Deveres do Homem, sendo uma decorrência destes. Em sua interpretação, se a humanidade se limitasse a cumprir, com perfeita e rigorosa consciência, os Dez Mandamentos, todos os seres humanos gozariam de seus legítimos direitos. O dever de dizer a verdade estaria contido no primeiro mandamento: *Não jurarás seu santo nome em vão* (fundamento da verdade a que todo homem tem direito do seu semelhante e que por isso constitui dever humano).²⁹⁵

O primado da verdade deve orientar o comportamento humano em todas as relações com os demais e com o Estado. Neste contexto também se insere a relação de cunho obrigacional tributário onde o contribuinte tem o dever de dizer a verdade, de declarar

²⁹² ALESSI, Renato. *Principi di Diritto Administrativo*. Vol. II, Milano: Giuffrè, 1966, p.648.

²⁹³ São inúmeras as situações em que determinadas empresas que cumprem rigorosamente suas obrigações fiscais passam por sérias crises financeiras com perdas de clientes motivadas pela impossibilidade de concorrer com outras que sonegam tributos e conseguem, assim, preços menores. A denúncia de tal situação em princípio parece ser uma represália contra o concorrente desleal. Mas, em verdade, ao denunciar ao fisco o contribuinte honesto está exercendo o seu dever de cidadania, uma vez que é a própria coletividade em que se insere que está sendo lesada, pois os tributos acabam retornando (ao mesmo em tese) em prol de benefícios sociais. Neste sentido, as denúncias devem ser formuladas por escrito, preferentemente com provas cabais ou ao menos indiciárias e que possam ser buscadas pelo aparelho fiscal. Denúncias anônimas, estas sim, podem ser atitudes de vingança no meio concorrencial, não merecendo crédito.

²⁹⁴ FRANCISCO GUÍO MONTERO é Advogado e *Inspector de Hacienda del Estado Excedente*, na Espanha. Eis o teor de sua manifestação: “El artículo 35 de la Ley General Tributaria en su número 2.º señala que es obligación del sujeto pasivo el facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y proporcionar a la administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible. Debe quedar claro que la atención a la Inspección no es algo que surja de las normas de buena conducta o de un interés particular, sino que es una obligación legal y como tal debe ser entendida y respetada (*El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*. 5ª edición. Valladolid-España: Editorial Lex Nova, 1999).

²⁹⁵ *Direitos e Deveres do Homem*. Rio de Janeiro: Livraria Clássica Brasileira, 1950, p. 187.

corretamente os valores que tenha apurado como fatos impositivos da obrigação tributária. Não deve, assim, ocultar rendimentos, operações, lucros.

A verdade pressupõe transparência, ausência de subterfúgios ou simulações, resistindo a todas as confrontações entre aquilo que o contribuinte declara e que o Fisco constata em sua ação de verificação da consistência dos dados.

Aliás, não existe verdade oculta, maquiada, disfarçada. Existe apenas a verdade.

4 O conflito de interesses entre o Fisco e os Contribuintes

Respondendo à sua própria indagação se seria próprio do homem livre pagar impostos, Roberto Ferraz²⁹⁶ responde: “Parece que não, pois a característica essencial do imposto é a compulsoriedade de seu pagamento, isto é, o fato de ser, precisamente, imposto. Trata-se portanto de categoria essencialmente oposta à voluntariedade e, como tal, indicadora de ausência de liberdade”.

E complementa: “Essa a impressão de conhecimento comum e que é confirmada tecnicamente pois, em Direito, o que tipifica o tributo é a sua compulsoriedade. Além da técnica jurídica, também a permanente tensão entre Fisco (sempre procurando arrecadar mais) e o Contribuinte (sempre buscando meios de pagar menos) é demonstrativo de que se está diante de uma relação de força, em que a liberdade cede ao poder do Estado”.

O fato do tributo ser obrigatório e indispensável ao funcionamento do Estado é motivo de conflito entre o Poder Público e os cidadãos.²⁹⁷

Os conflitos não estão adstritos ao momento em que existe a imposição tributária nos aspectos qualitativo (espécie de tributo) ou quantitativo (carga tributária). Projetam-se também nas atividades de controle que o Estado realiza quanto aos atos negociais dos cidadãos na conferência dos valores declarados, enfim, na inspeção e na fiscalização tributária.

²⁹⁶ FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. *Liberdade e Tributação: a questão do bem comum*. [Htp://www.hottopos.com/](http://www.hottopos.com/) - *Convenit Selecta IV* – Publisher: Raiumundus Lulus-Institut-Albert Ludwigs-Universität Freiburg – Freiburg im Breisgrau, 2000, p. 39.

²⁹⁷ Carnelutti refere-se ao conflito de interesses entre o Estado e os cidadãos observando: “Il conflitto di interessi tra lo Stato e il cittadino per il godimento dei beni necessari alla soddisfazione dei pubblici bisogni viene prima di tutto composto con la saturazione di un obbligo a carico del secondo e col conferimento a determinati organi dello Stato del potere correlativo. Si deve riconoscere così un obbligo tributario a carico del cittadino; e, correlativamente, un potere tributario a favore dello Stato. Se questo potere abbia la figura caratteristica del diritto (pubblico) subbiiettivo è una questione, che non intendo trattare qui. Obbligo e potere (eventualmente, diritto) tributario costituiscono le due facce del rapporto giuridico tributario. (CARNELUTTI, Francesco. *Introduzione allo studio del Diritto Processuale Tributario*. Rivista di Diritto Processuale Civile n° 2, Padova: Cedam, 1932).

Se ninguém gosta de pagar impostos muito menos gosta de ser inspecionado em sua vida empresarial. O cidadão empresário quer ter a liberdade de trabalhar e de lucrar em seus negócios; não quer ser incomodado pelos inspetores ou auditores da receita pública.

5 Os limites da atividade fiscal tributária

Ressalta à evidência que a ordem jurídica não poderia, dentro de um Estado de Direito concentrar poderes ilimitados à fiscalização tributária sem a contrapartida de determinados direitos e garantias inerentes ao próprio Estado de Direito. Esses limites são estabelecidos pela lei²⁹⁸ e pelos princípios constitucionais.

James Marins assinala que “o conjunto de poderes de investigação (...) encontra freios no campo das garantias individuais do cidadão, notadamente as previstas no art. 5º da Constituição: i) inviolabilidade da intimidade e da vida privada (inc.X); ii) inviolabilidade da residência, salvo nos casos de determinação judicial (inc.XI); iii) inviolabilidade do sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas (inc.XII); iv) inviolabilidade de dados e das comunicações telefônicas, salvo por ordem judicial em investigação criminal ou processo penal (inc. XII, segunda parte).²⁹⁹

Temos algumas ressalvas quanto à amplitude desses freios quando o contribuinte é uma empresa, uma pessoa jurídica.

Como se observa, as garantias citadas são *individuais*, relativas à pessoa, ao cidadão enquanto cidadão, protegido em sua intimidade, na residência, no sigilo de suas correspondências, comunicações telegráficas, telefônicas e de seus dados. “Direitos individuais – também chamados direitos do homem – são aqueles que encontram seus fundamentos no direito natural e em certas liberdades essenciais à personalidade humana”.³⁰⁰

Quanto à inviolabilidade de domicílio, trazemos à colação a análise que faz a respeito Manoel Gonçalves Ferreira Filho: “Dentre outros direitos relativos à segurança pessoal o primeiro é a inviolabilidade do domicílio, isto é, da residência do indivíduo. Essa

²⁹⁸ A esse respeito vejamos a manifestação sempre válida de Alberto Xavier: “É certo que o Fisco, enquanto credor de tributos, é parte na relação jurídica subjacente ao procedimento, em que figura como titular da pretensão tributária; certo ainda que no referido procedimento exerce uma vasta gama de poderes, direitos e faculdades que lhe atribuem, indiscutivelmente, a posição de sujeito processual. Mas não é menos exato que, estando ele rigorosamente subordinado a um princípio de legalidade, não pode legitimamente pretender uma prestação tributária diversa da prevista na lei” (*Do Lançamento op. cit. p. 154*)

²⁹⁹ MARINS, James. *Direito Processual op. cit. p. 227.*

³⁰⁰ MAGALHÃES, Roberto Barcellos. *Comentários à Constituição ... Op. cit. p. 19.*

inviolabilidade, que a Constituição consagra no art. 5º, XI, consiste em ser vedada a entrada a quem quer que seja sem o consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, e para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial. As hipóteses, portanto, em que o domicílio pode ser invadido sem o consentimento do morador, durante a noite, foram taxativamente enumeradas pelo constituinte, enquanto, durante o dia, a enumeração dessas hipóteses é deixada ao critério do legislador, que pode aumentá-las ou diminuir-las a seu talante.³⁰¹

Como se observa o grande constitucionalista pátrio identifica como *domicílio*, a residência do indivíduo, pessoa física, portanto.

A atividade fiscal tributária também envolve uma relação entre o Estado e as pessoas jurídicas, enquanto contribuintes. E, na conformidade do art. 20 do Código Civil, “as pessoas jurídicas tem existência distinta da dos seus membros”. Neste contexto, entendemos, *prima facie*, que os direitos constitucionais das pessoas que integram um quadro empresarial como sócios, não se projetam genérica e integralmente à empresa. A personalidade humana é absolutamente distinta da personalidade jurídica.³⁰² Sobre este tema pinçamos algumas manifestações doutrinárias:

José Afonso da Silva pergunta: sendo direitos e garantias *individuais*, pessoas jurídicas não os auferem a nenhum? E responde: “O princípio é o de que os direitos e garantias assegurados no art. 5º se dirigem às *pessoas físicas*, ao indivíduo, e não às pessoas jurídicas. Assim pensava Pontes de Miranda, em comentário ao art. 153 da Constituição de 1967/1969, conquanto em alguma passagem de sua obra diga que determinado direito ampara também as pessoas jurídicas (referiu-se, em nota de rodapé ao princípio da igualdade perante a lei e ao direito de propriedade)”.

Adiante, o mesmo autor conclui: “O princípio é o mencionado acima, mas a pesquisa no texto constitucional mostra que vários dos direitos arrolados nos incisos do art. 5º se estendem às pessoas jurídicas, tais como o princípio da isonomia, o princípio da legalidade, o direito de resposta, o direito de propriedade, o sigilo da correspondência e das comunicações em geral, a inviolabilidade do domicílio, a garantia ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada, assim como a proteção jurisdicional, o direito de impetrar mandado de

³⁰¹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 262.

³⁰² Não nos alongaremos na análise desta matéria, uma vez que esta será objetivo de uma avaliação mais profunda e adequada no capítulo relativo às *questões polêmicas entre o Fisco e os contribuintes*.

segurança. Há até o direito que é próprio de pessoa jurídica, o direito à propriedade das marcas, aos nomes de empresas e a outros signos distintivos (logotipos, fantasias, p. ex.)”³⁰³

Em verdade, entendemos que a lei é o limite para a atividade fiscalizatória tributária.

Como já foi amplamente discutido, esta atividade é a manifestação da Administração Pública no campo fiscal, competindo-lhe exteriorizar no mundo dinâmico a previsão estática da norma legal, limitada com rigor a seus preceitos.

A atividade de fiscalização tributária é orientada, dentre outras, pelas normas de Direito Administrativo onde só é permitido aos agentes públicos cumprir a prescrição legal. Ao contrário, repetimos, será abuso, arbítrio. Sendo a fiscalização uma atividade administrativa esta encontra na lei tanto seus fundamentos quanto seus limites.³⁰⁴

6 As garantias dos contribuintes em face à fiscalização tributária

6.1 garantias constitucionais

A Constituição Federal disciplina no Título II, os *direitos e garantias fundamentais*. E os *direitos e garantias* são, a seguir relacionados no Capítulo I, sob a denominação: *Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos*. Também dedica capítulos aos *Direitos Sociais* e *Direitos Políticos*, além de tratar da *nacionalidade*. Poderia, didaticamente, o constituinte separar em capítulo específico, as *garantias individuais e coletivas* mas não o fez.

Teria o legislador constituinte entendido que *direitos e garantias* teriam a mesma significação? Paulo Bonavides³⁰⁵ diz, citando Geleotti e Liñares Quintana, que o termo *garantia* se explica etimologicamente, derivando de *garant* do alemão *gewaehren-gewaehr-leistung*, cujo significado é o de *sicherstellung*, ou seja, de uma posição que afirma a segurança e põe cobro à incerteza e à fragilidade.

Afirma ainda: “Existe a garantia sempre em face de um interesse que se deve conjurar (...). A garantia – meio de defesa – se coloca então diante do direito, mas com este não se deve confundir. Ora, esse erro de confundir direitos e garantias, de fazer um sinônimo da outra, tem sido reprovado pela boa doutrina, que separa com nitidez os dois institutos, não incidindo em

³⁰³ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 1994, pp. 175-176.

³⁰⁴ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Discricionarieidade e controle fiscal*. 2 ed. 5 tir. São Paulo: Malheiros, 2001, p.48.

³⁰⁵ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 1997, pp. 481-483.

lapsos dessa ordem, tão freqüentes entre alguns dicionaristas célebres (...). A confusão que, irrefletidamente se faz muitas vezes entre *direitos* e *garantias*, desvia-se sensivelmente do rigor científico, que deve presidir à interpretação dos textos, e adultera o sentido natural das palavras. *Direito* 'é a faculdade reconhecida, natural, ou legal, de praticar certos atos'. *Garantia* ou *segurança* de um direito, é o requisito de legalidade, que o defende contra a ameaça de certas classes de atentados de ocorrência mais ou menos fácil'.³⁰⁶

As garantias são os meios que o ordenamento constitucional adota para a proteção dos direitos – a liberdade de locomoção, por exemplo, tem como garantia de proteção o *habeas corpus*³⁰⁷; o direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data* é protegido por *mandado de segurança*, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.³⁰⁸

Além dos institutos acima, Michel Temer, identifica e analisa outros instrumentos de garantia de direitos constantes do texto constitucional, sendo: a *Ação Popular*, o *Direito de Petição*, o *Mandado de Segurança Coletivo*, o *Mandado de Injunção* e o *Habeas Data*.³⁰⁹ Também Celso Bastos vê nesses mesmos institutos, as garantias constitucionais, ao discorrer: “Do ponto de vista das garantias, que não são mais do que direitos também, nós tivemos uma tentativa de enriquecê-las subsidiariamente com a criação, ao lado das tradicionais do *habeas corpus*, do mandado de segurança, da ação popular, do direito de petição; nós temos agora um alargamento dessas garantias com a absorção de um instituto chamado *habeas data*, um outro

³⁰⁶ Estas últimas definições de *direito* e *garantias* ou *segurança*, Bonavides extraiu, respectivamente, do *Grand Dictionnaire Littré*, vol. II, p.1245 e da obra *A Constituição e os Atos Institucionais*, 2 ed., de Rui Barbosa (*op. cit.* p.484).

³⁰⁷ FÜHRER, Maximilianus C.A. e MILARÉ, Edis. *Manual de Direito Público e Privado*. 7 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 77.

³⁰⁸ Manoel Gonçalves Ferreira Filho, na vigência da Carta anterior, não reconhecia nos remédios jurídicos nela vigentes, o instituto da *garantia* a que se referia a Constituição. Segundo aquele festejado constitucionalista, indagando sobre o que seriam as garantias, assinalou: “É mister antes de mais nada não confundi-las com os remédios, i.é., com medidas ou processos especiais, previstos na Constituição, para a defesa de direitos violados. As garantias, ao contrário dos remédios, buscam prevenir, não corrigir”. (*Curso de Direito Constitucional*. 11 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1982, p.89). Mas, com o advento da Carta de 1988, admitiu que “a expressão *garantias constitucionais* é, todavia, também tomada no sentido de *remédios constitucionais*. Há, nesse caso, uma figura de linguagem, pois, rigorosamente falando, esses remédios são a garantia das garantias, são a via judicial destinada à proteção das regras que protegem os direitos fundamentais”. (*Curso de Direito Constitucional*, 19 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 252).

Entendemos que com o advento da Constituição de 1988, não mais resta qualquer dúvida que o Constituinte elegeu os remédios citados como garantias para a consolidação dos direitos individuais e coletivos, daí concordarmos com Michel Temer e Celso Bastos.

³⁰⁹ TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 10 ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1989, pp. 168-204.

chamado mandado de injunção. Nós temos um mandado de segurança coletivo e uma inconstitucionalidade por omissão”.³¹⁰

Pela natureza e finalidade de cada um desses institutos vê-se que frente à atividade fiscalizatória, o contribuinte pode socorrer-se de apenas dois dos institutos: *o direito de petição* e *o mandado de segurança*.

6.1.1 O direito de petição

O inciso XXXIV do art. 5º, “a”, da Constituição Federal, estatui que “são a todos assegurados, independente do pagamento de taxas: o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder”.

Não obstante a atividade fiscal tributária deva ser realizada nos estritos limites da lei, pode ocorrer – e lamentavelmente ocorre – situações em que o contribuinte sofre constrangimentos em decorrência de ilegalidades ou abuso de poder.

É despicienda qualquer consideração a respeito de ilegalidade. Ilegalidade é a desconformidade com o ordenamento jurídico. Quanto ao abuso de poder estaremos, neste trabalho dedicando um capítulo específico. O *abuso de poder* não se confunde com incompetência da autoridade, mas quando esta exorbita em sua ação ou se desvia das finalidades, atingindo valores que, por princípio, deveria preservar. “O abuso do poder, como todo ilícito, reveste as formas mais diversas. Ora se apresenta ostensivo como a truculência, às vezes dissimulado como o estelionato, e não raro encoberto na aparência ilusória dos atos legais”.³¹¹

O *abuso de autoridade* gera ao contribuinte o *direito de representação* e o processo de responsabilidade administrativa e penal, contra a autoridade que tenha cometido tal abuso. Aqui se insere o principal direito de petição aos Poderes Públicos, previsto constitucionalmente.

Sobre este *direito de representação* estaremos tratando, detalhadamente, no Capítulo “O abuso, o desvio de poder e o excesso de exação na atividade fiscalizatória tributária”.

³¹⁰ BASTOS, Celso. *A Constituição Brasileira 1988: Interpretações* (Coordenação Geral: Ives Gandra da Silva Martins), 2 ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1988, p.22.

³¹¹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro. Op. cit.* p. 94.

6.1.2 O mandado de segurança

Como uma garantia constitucional do cidadão contra o poder público, o mandado de segurança é largamente utilizado pelos contribuintes para atacar atos lesivos ou para impedir que estes sejam praticados.

Para tanto, exige-se que o contribuinte tenha um direito líquido e certo e que este direito esteja sendo objeto de ilegalidade ou abuso de poder por parte de autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.³¹²

Já tivemos a oportunidade de ressaltar que “os representantes da Fazenda Pública são autoridades públicas, portanto, diretamente atacáveis por mandado de segurança quando, no afã de arrecadar tributos, o fazem sem respeito à lei ou com abuso de poder. Daí ser este, hoje, um dos instrumentos de grande utilização pelos contribuintes, proliferando a concessão de liminares na justiça estadual e federal”.³¹³

Ensina Hugo de Brito Machado que “direito líquido e certo, protegível mediante mandado de segurança, é aquele cuja demonstração independe de prova. Sabe-se que todo direito (subjetivo) resulta da incidência de uma norma. Resulta, pois, do binômio norma-fato. Para que o direito seja líquido e certo basta que o fato do qual resulta seja incontroverso. A controvérsia quanto à norma não lhe retira a liquidez e certeza”.³¹⁴

Inúmeras são as situações em que os contribuintes impetram mandado de segurança contra o fisco. Destacamos algumas:

a) quando da negativa de liberação de mercadorias apreendidas sem o pagamento do auto de infração (cobrança de impostos e multa). O direito líquido e certo é amparado pela Súmula 323, do Supremo Tribunal Federal: *É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.*³¹⁵

³¹² Destacamos a seguinte ementa do STJ relativa ao mandado de segurança contra abuso de poder: “Constitucional. Administrativo. Mandado de Segurança. Direito Líquido e Certo. Inexistência. Nomeação. Diretor Geral. Instituição. Ensino. Lei 5.758/71. 1. O mandado de segurança é ação constitucional instituída para proteger direito líquido e certo, violado ou ameaçado de violação, decorrente de ilegalidade ou abuso de poder, inexistente, na espécie, porquanto a expressão “de preferência”, constante do art. 20 da Lei 5.758/71, faculta à Administração Pública a escolha de qualquer pessoa para exercer o cargo em comissão de Diretor-Geral de Instituição de Ensino e não apenas aqueles integrantes da lista sêxtupla, sendo, ainda, nos termos daquele dispositivo, vedada a recondução sucessiva e não tão somente uma como *in casu*. Ordem denegada”. (MS 6266/DF 1999/0023222-0, DJ 04.03.2002, p. 00177. Rel. Min. Fernando Gonçalves).

³¹³ FRANÇA, Reginaldo de. *A antecipação da Tutela no Processo Tributário*. Processo Tributário Administrativo e Judicial. James Marins e Gláucia Vieira Marins (coordenadores). Curitiba: Juruá, 2000, p. 298.

³¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Op. cit., p. 349.

³¹⁵ Inúmeros contribuintes embora saibam que a exigência do pagamento de autos de infração para a liberação de mercadorias seja ilegal, preferem efetuar este pagamento, principalmente quando os valores em questão não sejam

b) quando da negativa de concessão de autorização para impressão de documentos fiscais, em consequência da existência de débitos inscritos em Dívida Ativa. O direito líquido e certo é a liberdade de iniciativa, o livre exercício do trabalho garantido pelo inciso XIII, art. 5º, da Constituição Federal.

c) quando da negativa da formalização da inscrição no cadastro de contribuintes do imposto, quando da existência de débitos por parte dos sócios. O direito é o mesmo do item anterior.

d) quando da notificação para apresentação de documentos não exigíveis pelas normas legais. O direito líquido e certo é o da estrita legalidade.

6.2 Garantias materiais

James Marins, citando Arruda Alvim ressalta que as garantias materiais dos contribuintes decorrem do fato destes somente poderem ser submetidos a tributos adequadamente votados em um Parlamento livre (princípio da legalidade *lato sensu*). O mesmo autor assevera que *garantias tornadas, hoje, quotidianas, prosaicas, já foram, outrora, poderosos motores de sangrentas revoluções que traziam, por escopo, o anseio pelo assentamento de limites à soberania interna, inicialmente monárquica e imperial e, “a posteriori”, soberania estatal, em busca do regime republicano – estribado no que chamamos Estado de Direito – que até hoje esforçamo-nos por aperfeiçoar.*³¹⁶

Entendemos, de nosso turno, que essas garantias materiais não se esgotam na fixação dos tributos justos, mas se estendem também ao estabelecimento de normas que regulam a atividade fiscalizatória dos tributos aprovados legitimamente pelo parlamento. As garantias materiais pressupõem a existência de leis que representem verdadeiramente o interesse dos cidadãos dentro de um Estado Democrático de Direito. Leis emanadas do Legislativo como representante maior, institucional e legítimo da vontade popular.

tão expressivos. Isto decorre de vários fatores que podem ser identificados: a) o custo de contratação de um advogado para a impetração do remédio constitucional; b) o tempo que demora para a contratação, elaboração da petição, protocolização no juízo da sede da repartição fiscal e obtenção do *writ*. No âmbito do ICMS as apreensões acontecem, em sua grande maioria, quando do trânsito das mercadorias por rodovias e postos de fiscalização, muitas vezes a centenas de quilômetros da sede da empresa. Assim, o contribuinte efetua o pagamento nos bancos de sua cidade-sede e, via fax, encaminha às repartições fiscais o comprovante que possibilita o encaminhamento das mercadorias ao destino; c) a pressão dos compradores que necessitam das mercadorias com urgência; d) o receio de represálias por parte do fisco. O contribuinte preocupa-se com a possibilidade de todas as suas mercadorias serem objeto de “pente fino” quando do trânsito pelos postos fiscais em razão de sua insubordinação quanto à exigência do fisco.

6.2 Garantias formais

Possuem, ainda, os contribuintes, garantias formais.

As garantias formais são representadas pela iterativa fiscalização do Poder Judiciário, provocável pelo contribuinte, da conformidade da Administração Pública, em seu mister tributário.³¹⁷

Cabe à Administração Pública, através da tributação, buscar os meios e recursos imprescindíveis às suas atividades institucionais, gozando neste aspecto de especial tutela legal. De outro lado, a sociedade tem o dever de contribuir com parte de seu patrimônio para o bem comum, fornecendo os recursos para o Estado. Mas, há um limite na atividade exacional do Estado. Este limite é a lei. Qualquer abuso, arbitrariedade ou ilegalidade poderá ser impedido ou se já praticado, corrigido, pelo Poder Judiciário, sob provocação do contribuinte.

³¹⁶ MARINS, James. *Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário*. Op. cit., p.149.

CAPÍTULO IX

O ABUSO, O DESVIO DE PODER E O EXCESSO DE EXAÇÃO NA ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA TRIBUTÁRIA

SUMÁRIO: 1. Apresentação do tema; 2. O abuso e o desvio de poder das autoridades administrativas; 2.1. O direito de representação por abuso de autoridade; 2.2. O direito do contribuinte à indenização por abuso de autoridade; 3. O excesso de exação; 3.1. O direito do contribuinte à indenização por excesso de exação.

1 Apresentação ao tema

Sendo a lei uma manifestação da vontade dos cidadãos estes fixam na ordem jurídica os poderes dos agentes da administração pública e seus limites. Consentem que a Administração Pública exerça o controle de seus atos, através da fiscalização. Sem o consentimento, a aceitação dos administrados, o exercício do poder pelas autoridades é tirania, é arbítrio, carecendo de legitimidade. “É o consentimento, pois, pressuposto do poder legítimo; o arbítrio, seu exercício irracional, é o poder desqualificado, caótico, informe, sem adequação a uma ordem de conveniência pretendida em determinado grupo”.³¹⁸

O Estado de Direito repugna qualquer comportamento por parte das autoridades administrativas que não esteja circunscrito à lei. A lei define os rumos, os passos e a forma de atuação daqueles que têm o encargo de cuidar da coisa pública.

Entretanto nem sempre isso acontece.

Os agentes públicos são seres humanos dotados de qualidades e defeitos. E o exercício do poder-dever muitas vezes é distorcido como se fora uma simples relação de poder, um poder absoluto sem freios nem peias.³¹⁹

Em algumas atividades públicas estas anomalias acontecem com maior frequência. São aquelas em que os agentes detêm o poder de polícia, como na área de segurança pública e também da fiscalização tributária.³²⁰

³¹⁷ Idem, p. 32

³¹⁸ SALVETTI NETTO, Pedro. *Curso de Teoria do Estado*. 5 ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 155.

³¹⁹ Dentro da nossa linha de pensamento de que as normas atribuem poderes às autoridades administrativas para que estas atuem em nome do Estado, decorrendo de tais normas o dever de agir em sua conformidade, mais uma vez adotamos a locução poder-dever ao invés de dever-poder como prefere Celso Antonio Bandeira de Mello.

No exercício do poder de polícia se instala uma luta entre a liberdade dos cidadãos e o poder do Estado. Esta contenda provoca, em muitas circunstâncias, a vontade psicológica do agente estatal em demonstrar sua força, principalmente quando contrariado, levando-o ao cometimento de excessos, abusos ou desvios de finalidade.

Estaremos neste tópico abordando algumas destas anomalias: o abuso ou desvio de poder e o excesso de exação.

2 O abuso de poder das autoridades administrativas

Embora parte da doutrina se incline pela inexistência de poder das autoridades administrativas, não é esse o nosso ponto de vista. Não se trata de um poder da autoridade em si, mas um poder do Estado que esta autoridade encarna, agindo impessoalmente na perseguição dos objetivos ditados pelo interesse público.

Conforme Luiz Alberto Blanchet, o “*uso do poder* é a atuação lícita do agente. Atuação *lícita* não é aquela que simplesmente se amolda às imposições da norma, mas que também observa os princípios aplicáveis e, não menos, se ajusta perfeitamente às peculiaridades da situação concreta a ser atendida. Violado o princípio, a norma ou as exigências do fato concreto, estaremos diante de uma situação de *abuso de poder*”.³²¹

Na ótica de Hely Lopes Meirelles, ocorre abuso de poder “quando a autoridade, embora competente para praticar o ato, ultrapassa os limites de suas atribuições ou se desvia das finalidades administrativas”.³²²

A conduta abusiva do agente público, que se dá com excesso de poder tanto pode acontecer pelo descumprimento flagrante da lei, atuando o agente, de forma ostensiva, além de sua competência, como, ainda, de forma dissimulada, quando os limites legais são sobrepassados.

Duas figuras compõem, portanto, o abuso de poder. O *excesso* no exercício do poder e o *desvio de finalidade*.

Recorrendo, ainda, ao magistério de Hely, vejamos os contornos de cada uma dessas figuras: há *excesso* quando a autoridade, embora competente para praticar o ato, vai além do

³²⁰ A respeito, RUBEN ASOREY comenta: “Señala con acierto Pont Mestres que las amplias potestades que la Administración tributaria tiene y el marco sensible en que opera, permiten considerar que las manifestaciones de arbitrariedad se producen con más facilidad en esa área” (*Protección Constitucional Op. cit.* pp.30-31).

³²¹ BLANCHET, Luiz Alberto. *Curso de Direito Administrativo. Op. cit.* p. 60.

permitido e se exorbita no uso de suas faculdades administrativas, excedendo, pois, a autorização legal e agindo arbitrariamente; verifica-se o *desvio* 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”.³²³

Mas, existem estudiosos que compreendem como sinônimas as expressões “desvio de poder”, “excesso de poder” e “abuso de poder”.

Cretella Júnior, por exemplo, informa que Gaston Jèze emprega as três designações na mesma seqüência de raciocínio: “De fato, dada a natureza humana e o egoísmo dos indivíduos, deve prever-se que os governantes e os agentes públicos exerçam sua competência – enquanto podem – a fim de obter vantagens particulares para si ou para seus amigos individuais ou políticos. Em todo o caso, reconhece-se atualmente que esses atos são *abusos de poder*. A jurisprudência do Conselho de Estado criou para combater essas práticas a teoria do *desvio de poder*: todo ato jurídico, regular na aparência, editado por agente público com finalidade distinta daquela para a qual devia, está eivado de *excesso de poder*”.³²⁴

Independentemente da sinonímia, vejamos outras concepções de abuso ou desvio de poder extraídas da doutrina.

Celso Antonio Bandeira de Mello salienta que “ocorre desvio de poder quando um agente exerce uma competência que possuía (em abstrato) para alcançar uma finalidade diversa daquela em função da qual lhe foi atribuída a competência exercida”.

Segundo aquele autor, o desvio de poder é a antítese do poder legítimo. E identifica dois modos de manifestação do desvio de poder: a) quando o agente busca uma finalidade alheia a qualquer interesse público. Neste caso atua para alcançar um fim pessoal, que tanto pode ser de perseguição a alguém como de favoritismo ou mesmo para atender um interesse individual do próprio agente. b) em outra modalidade, manejando também uma competência que em abstrato possui, busca a tender a uma finalidade pública que, entretanto, não é aquela própria, específica, da competência utilizada. Aí ter-se-á valido de uma competência inadequada, de direito, para o atingimento da finalidade almejada. (quando o agente busca uma finalidade – ainda que de interesse público – alheia à “categoria” do ato que utilizou).³²⁵

³²² MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 22 ed. atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 1997, p.94.

³²³ Idem, p. 96.

³²⁴ CRETELLA JÚNIOR, José. *O desvio de poder na Administração Pública*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.15. O trecho atribuído a JÈZE, pelo autor, faz referência, em nota de rodapé, à obra *Principios Generales del Derecho Administrativo*, trad. Argentina, Buenos Aires, 1949, vol. III, pp. 79-80.

³²⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Discrecionalidade e controle... op. cit.* pp. 58-59.

Inúmeros doutrinadores defendem a nulidade dos atos praticados com abuso de poder.

No Brasil, destacamos Eduardo Boquimpani, o qual, como um dos defensores da nulidade dos atos praticados com abuso de poder ou desvio de finalidade, assim se manifesta: “Em qualquer dos casos há *excesso de poder*, exercido com culpa ou dolo, mas sempre com violação da regra de competência, o que é bastante para invalidar o ato assim praticado”.³²⁶

Voltando, ainda a Celso Antonio Bandeira de Mello: “São nulos: a) os atos que a lei assim os declare; b) os atos em que é racionalmente impossível a convalidação, pois se o mesmo conteúdo (é dizer, o mesmo ato) fosse novamente produzido, seria reproduzida a invalidade anterior. Sirvam de exemplo: os atos de conteúdo (objeto) ilícito; os praticados com desvio de poder...”³²⁷

No direito comparado, citamos Wade and Braley, da Inglaterra, que afirmam:

When a power vested in a public authority is exceeded, acts done in excess of the power are invalid as being *ultra vires*. The *ultra vires* doctrine cannot be used to question the validity of an Act of Parliament; but it serves to control those who exceed the powers which an Act has given. The simplest instance of the rule is where a local council, whose capacity to act and to regulate private activities is solely derived from statute, acts outside the scope of that authority.(...).

The exercise of a power for an improper purpose is invalid. Improper purposes include malice or personal dishonesty on the part of the officials making the decision, but examples of this kind are rare. Most instances of improper purpose have arisen out of a mistaken interpretation by a public authority of what it is empowered to do, sometimes contributed to by an excess of zeal in the public interest.³²⁸

³²⁶ BOQUIMPANI, Eduardo. *Excesso de Exação*. Revista Tributária e de Finanças Públicas nº 34, setembro e outubro de 2000, p. 83.

³²⁷ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de Direito Administrativo*. 8 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 285.

³²⁸ Quando o poder de que reveste a autoridade pública é excedido, os atos praticados com excesso de poder são inválidos como sendo *ultra vires*. A doutrina *ultra vires* não pode ser usada na questão de validade dos atos do parlamento, mas serve para controlar aqueles que extrapolam os limites do poder que o ato lhes confere. O mais elementar exemplo da regra é quando a Assembléia local, cuja capacidade de agir e regulamentar as atividades privadas é somente derivada das normas e age extrapolando a extensão e os limites de tal autoridade. O exercício do poder para um objetivo impróprio é inválido. Propósitos ou objetivos impróprios incluem a malícia ou a desonestidade pessoal por parte dos funcionários públicos responsáveis pela decisão, mas os exemplos desta espécie são raros. O maior exemplo de propósitos impróprios tem sido originado da interpretação equivocada da autoridade pública sobre o que é autorizado a fazer, o que, por vezes contribui para o excesso de zelo no interesse público (tradução livre). (WADE, E.C.S and BRALEY, A.W. *Constitutional and administrative law*. Londres: Longman, s/d., p. 673).

N.A.: *Ultra vires*, é uma locução latina que significa *além da força*, ou *além do poder*. No contexto apresentado pelos autores, quer dizer que os atos praticados pela autoridade administrativa que extrapolem os poderes que a norma lhes confere, são atos que não podem ser reconhecidos pela ordem jurídica, por inválidos.

Também o renomado administrativista uruguaio Enrique Sayagués Laso expõe: “El acto administrativo puede haber sido dictado por el órgano competente, cumpliendo las reglas de fondo y de forma, siendo por lo tanto correcto en apariencia; pero si la administración perseguía un fin que no era el debido, el acto es inválido por *desviación de poder*”.³²⁹

De nossa parte, em relação à atividade fiscalizatória tributária, vemos com cautela a questão da nulidade dos atos praticados com abuso de poder. O objetivo da atividade fiscalizatória é conferir a efetividade do cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes e, ao constatar falhas ou omissões, a autoridade administrativa é obrigada a efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional. Se algum abuso de poder ocorreu no interregno entre o início da ação fiscalizatória e o ato jurídico administrativo de lançamento, este seria nulo, na visão doutrinária, por estar maculado pelo abuso de poder. Mas, sabe-se que não é bem assim. Se o contribuinte entender que o ato é nulo e deixa simplesmente de cumpri-lo, sem questioná-lo junto à Administração ou ao Judiciário, verá seu débito inscrito em dívida ativa com as repercussões negativas conseqüentes.³³⁰

A nulidade do ato se contrapõe à sua presunção de legitimidade. Como bem destaca Hely Lopes Meirelles “a presunção de legitimidade autoriza a imediata execução ou operatividade dos atos administrativos, mesmo que argüidos de vícios ou defeitos que os levem à invalidade. Enquanto, porém, não sobrevier o pronunciamento de nulidade os atos administrativos são tidos por válidos e operantes, quer para a Administração, quer para os particulares sujeitos ou beneficiários de seus defeitos”.

O mesmo autor salienta, ainda, que “outra conseqüência da presunção de legitimidade é a transferência do ônus da prova de invalidade do ato administrativo para quem a invoca”³³¹ Daí se conclui que terá não só que ser alegada, como também reconhecida, a nulidade apontada.

Vejamos um exemplo: um auditor fiscal presumindo haver subfaturamento em uma operação, força o contribuinte a declarar, por escrito, que o preço praticado é diferente do indicado no documento fiscal. Esta declaração, obtida por abuso de poder integra, como prova, o auto de infração. O lançamento, através do auto de infração, será válido, até que a Administração ou o Judiciário reconheçam o vício. Outro exemplo: um funcionário fiscal

³²⁹ LASO, Enrique Sayagués. *Tratado de Derecho Administrativo I*. Montevideo: Talleres Gráficos Barreiro, 1963, pp. 449-450.

³³⁰ Em consonância com o art. 204 do CTN, a dívida ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem efeito de prova pré-constituída.

³³¹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo.... op. cit.*, p. 141.

invade uma residência, sem autorização judicial ou do morador e lá constata que ocorreram atos negociais, retirando os documentos comprobatórios e lavrando o auto de infração. O atingido poderá representar contra o funcionário, na forma da lei. Mas, o auto de infração lavrado será considerado legítimo, até que sua ilegitimidade seja oficialmente reconhecida.

No âmbito fiscalizatório, podemos afirmar, com isenção, que são comuns as ações inquinadas pelo desvio de poder. Raramente, porém, os atingidos se insurgem, se levantam, temerosos, talvez, de represálias, uma vez que irão se confrontar seguidas vezes com o Fisco, em sua atividade empresarial. Assim, dificilmente ocorrem representações formais contra os agentes que atuam abusivamente.

Outro aspecto que também dificulta sobremaneira a representação ou a busca da prestação jurisdicional diante do abuso do poder, é a prova. Como pode, um desafeto político de um governante, alegar, sem provas, que está sendo vítima de perseguição pelo Fisco que devassa sua empresa? Não estaria, a fiscalização, programada como atividade setorial, por critérios que só o Fisco conhece? Ou, ainda, o critério não seria o uso da discricionariedade (já referida) face ao universo amplo de contribuintes?

Realmente, é difícil a comprovação.

Celso Antonio Bandeira de Mello busca apresentar a solução para este dilema: “Em síntese: para detectar o desvio de poder estranho a qualquer interesse público, cumpre analisar todo o conjunto de circunstâncias que envolve o ato, verificando-se, assim, se a discricionariedade alegável foi bem usada ou se correspondeu apenas a um pretexto para violar o fim legal e saciar objetivos pessoais”.³³²

É dever do administrador público evitar desvios de conduta e corrigi-los, posteriormente, quando realizados pelos subordinados. Mas, se não o fizer, o Poder Judiciário deve ser acionado para, apreciando o caso concreto, acolher ou não as alegações sobre a prática de abuso de poder.

2.1 O direito de representação contra abuso de autoridade

O abuso de poder das autoridades públicas é rechaçado pelo ordenamento jurídico, uma vez que ofende aos direitos que têm os cidadãos a receber da administração pública um tratamento respeitoso, eficiente e rigorosamente adaptado ao comando normativo.

³³² *Discricionariedade e controle jurisdicional. Op. cit. p. 80.*

Já em âmbito constitucional, no elenco dos direitos individuais, o inciso XXXIV do art. 5º, alínea “a”, estabelece que são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder.

Em nível infra-constitucional, vigora a Lei nº 4.898, de 09 de dezembro de 1965, que *Regula o Direito de Representação e o Processo de Responsabilidade Administrativa, Civil e Penal, nos casos de abuso de autoridade*.³³³ Como se observa, a norma objetiva responsabilizar tanto administrativa quanto civil e penalmente a autoridade que cometa o abuso.

A doutrina se divide quanto ao direito de representação.

Paulino Jacques vê neste direito uma expressão da democracia por investir o povo no poder de pleitear e proceder contra abusos de autoridade.³³⁴

Entretanto, Manoel Gonçalves Ferreira Filho não vislumbra grande importância no direito de petição, dizendo que este tem apenas uma importância psicológica, servindo apenas para permitir que o indivíduo sinta participar da gestão do interesse público, insurgindo-se contra os abusos de quaisquer autoridades e reclamando seu castigo. Diz o autor: “no fundo, as petições tem pouco valor prático”.³³⁵

Em verdade, embora disponível no universo jurídico, este instrumento é pouco utilizado.³³⁶

³³³ O projeto que resultou na edição desta lei é de autoria do renomado jurista Bilac Pinto. É uma peça de rara lucidez a justificativa por ele apresentada em sua iniciativa: “Previu a Constituição, ao instituir as regras fundamentais que caracterizam o estado de direito e ao inscrever no seu texto direitos e garantias individuais, que abusos poderiam ser cometidos pelas autoridades encarregadas de velar pela execução das leis e pela manutenção e vigências dos princípios asseguradores dos direitos da pessoa humana. Conferiu, por isso mesmo, a quem quer que seja, o direito de representar contra os abusos de autoridades e de promover a responsabilidade delas por tais abusos (CF, art. 141, § 47). Dos três tipos de responsabilidades a que está sujeito o servidor público – a administrativa, a civil e a penal – a última é a que constitui o instrumento mais eficaz para prevenir os abusos de autoridades, dados o valor intimidativo da pena, o aparato e a publicidade do julgamento penal. Nos casos em que o abuso de autoridade se consuma é também a sanção penal a que se revela mais adequada aos fins visados pela Constituição, por ser a que contém mais denso conteúdo punitivo. Essas as razões que nos levaram a conceituar como crime o abuso de autoridade e a estabelecer um processo oral e expedito para o seu julgamento (Diário do Congresso Nacional de 10 de outubro de 1957, p. 8.148).

³³⁴ JACQUES, Paulino. *Curso de Direito Constitucional*. 4 ed. São Paulo: Forense, 1964, p.250.

³³⁵ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. *Op.cit.* p. 275.

³³⁶ Pinçamos algumas manifestações jurisprudenciais a respeito: “Processo Penal. Crime de Abuso de Autoridade. Lei 4.898, de 1965. 1. A denúncia que descreve o fato, em tese, criminoso, com todas as suas circunstâncias, não pode ser considerada inepta. 2. Cabe ao Ministério Público, ao apreciar os autos do inquérito, e não à autoridade policial, formar a *opinio delicti*. 3. A ação penal pública não está sujeita à decadência, uma vez que, enquanto não estiver extinta a punibilidade, em face dos princípios da obrigatoriedade e da indisponibilidade, está o Ministério Público obrigado a oferecer a denúncia (RCCR 95.01.11848-7 BA; Recurso Criminal. Rel. Juiz Tourinho Neto. DJ 10/07/1995 P.43382)”; “Processual Penal. Inquérito Policial para apuração de crime de abuso de autoridade, atribuído a Militar, em estabelecimento militar. Requisição por Procurador da República. Hábeas corpus.

Vejamos, no âmbito da atividade fiscalizatória, em que circunstâncias pode ocorrer abuso de autoridade. Para tanto analisemos o elenco de situações prevista na da Lei nº 4.898, de 09 de dezembro de 1965, que caracterizaria o abuso de autoridade.

Art. 3º. Constitui *abuso de autoridade* qualquer atentado:

- a) à liberdade de locomoção;
- b) à inviolabilidade do domicílio;
- c) ao sigilo de correspondência;
- d) à liberdade de consciência e de crença;
- e) ao livre exercício do culto religioso;
- f) à liberdade de associação;
- g) aos direitos e garantias legais assegurados no exercício do voto;
- h) ao direito de reunião;
- i) à incolumidade física do indivíduo;
- j) aos direitos e garantias legais assegurados ao exercício profissional.

Na disciplina legal supra, o abuso das autoridades fiscais poderia atingir apenas as alíneas “b” e “c”, ou seja, a inviolabilidade de domicílio e o sigilo de correspondência.³³⁷ Ambas as matérias serão objeto de análise no Capítulo “Questões Polêmicas nas relações entre o Fisco e os Contribuintes”.

Conforme art. 2º da Lei 4.898, o direito de representação é exercido por meio de petições dirigidas *à autoridade superior que tiver competência legal para aplicar à autoridade civil ou militar culpada, a respectiva sanção e ao órgão do Ministério Público que tiver competência para iniciar processo-crime contra a autoridade culpada.*

As petições objetivam, assim, (i) a abertura do processo administrativo disciplinar contra o funcionário por parte das autoridades superiores e (ii) a abertura do processo crime pelo órgão do Ministério Público competente.

Consistência. 1 – A preliminar de ilegitimidade ativa não prospera, à vista do art. 564 do CPP, e a de ilegitimidade passiva, em razão da unidade e indivisibilidade ínsitas ao Ministério Público. 2 – Do ato do paciente, militar em serviço, praticado em estabelecimento militar, não se vislumbra, em princípio, crime de abuso de autoridade, que, se existisse, apurado teria que ser pelos meios próprios da Justiça Castrense, por força das peculiaridades do caso. 3 – Ordem concedida (HC 2001.01.00.004235-5/AM; *Habeas Corpus*. Rel. Juiz Hilton Queiroz. DJ. 07/06/2001 P. 78)”.
³³⁷ A violação de domicílio é considerada crime, conforme art. 150 e parágrafos, do Código Penal; o sigilo de correspondência é protegido pelo inciso XII – “é inviolável o sigilo da correspondência.....”.

2.2 O direito do contribuinte à indenização por abuso de autoridade

A mesma norma supra, prevê a aplicação de sanção civil pelo abuso de autoridade, no § 2º do art. 6º: “A sanção civil, caso não seja possível fixar o valor do dano, consistirá no pagamento de uma indenização de quinhentos a dez mil cruzeiros”.

É evidente que a norma se acha desatualizada no tocante à questão monetária. Caberá, no entanto, ao Poder Judiciário apreciar a ação indenizatória proposta pelo prejudicado, fixando os valores da indenização ou acolhendo a proposição da parte.

3 O excesso de exação

No âmbito penal existe o tipo denominado *excesso de exação*. Ocorre quando “o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber ser indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza” (§ 1º do Art. 316, Código Penal).³³⁸

Há portanto, um excesso na atuação exacional por parte do agente fiscal. Neste momento, não há um desvio de conduta, mas um exagero cometido em nome da ânsia de arrecadar. E nenhuma exorbitância pode ser creditada ao interesse público, visto que a definição de interesse público pressupõe também o respeito às normas, o equilíbrio e a ausência de excessos.

Sob este aspecto oportuna a manifestação de Eduardo Boquimpani: “a autoridade fiscal que persegue apenas o interesse arrecadatório do Estado pode negligenciar, na prática do ato administrativo, o interesse primário – que é o cumprimento da lei, onde exposto o interesse da coletividade –, ficando somente com o secundário, de obtenção de receitas para o ente público. Inegavelmente, cuida-se de desvio de finalidade, ou desvio dos poderes ao agente atribuídos pela legislação tributária”.³³⁹

³³⁸ A Lei nº 8.137/90, em seu art. 20, modificou a redação do parágrafo 1º do art. 316 do Decreto-Lei nº 2.848/40 (Código Penal), substituindo a expressão “emolumento” por “contribuição social” e modificando, de forma mais gravosa a pena aplicada (antes: detenção, de 6 meses a 2 anos, e multa; depois: reclusão, de 3 a 8 anos, e multa).

³³⁹ BOQUIMPANI, Eduardo. *Excesso de Exação ... op. cit. p. 84*. A distinção entre *interesses primários* e *interesses secundários* advém da doutrina italiana e é analisada pelo autor, recorrendo a Celso Antonio Bandeira de Mello. No contexto apresentado, *interesses primários* seriam os *interesses públicos* – interesses da coletividade como um todo; *interesses secundários*, seriam os interesses que só o Estado (pelo só fato de ser sujeito de direitos) poderia ter como qualquer outra pessoa, isto é, independentemente de sua qualidade de servidor de interesses de terceiros: os da coletividade.

O excesso de exação é um crime contra a Administração Pública. Com esse *status* a criminalização se dá com o intuito de proteger a ordem tributária e a ordem interna da administração, como salienta o mesmo autor supra: “É que gera prejuízo moral, na medida em que desacredita a atividade arrecadatória como um todo – maculando, pois, a *ordem tributária*. Pode gerar prejuízo material para a atividade administrativa, na medida em que se tenha que subtrair recursos da atividade estatal ordinária (saúde, educação, fomento etc.) para indenizar particulares vítimas dos crimes estudados – mácula à *ordem interna à administração* (...). Em resumo, os bens juridicamente protegidos são a moralidade administrativa e o patrimônio público”.³⁴⁰

Quando são exigidos pagamentos indevidos, ou utilizados meios vexatórios para a obtenção de pagamentos devidos, sem dúvida alguma, existem prejuízos financeiros e morais irreparáveis ou de difícil reparação para os contribuintes, ao mesmo tempo em que a imagem da Administração Pública é denegrida pois, afinal, o delito não é cometido em nome pessoal do agente mas em nome da organização que este representa.

Os tribunais pátrios têm-se pronunciado, quando provocados, no sentido de proteger a Administração Pública e os contribuintes contra o excesso de exação.³⁴¹ Mas, sem dúvida alguma, poucos são os que batem às portas do judiciário para provocar sua manifestação, demonstrando que existe uma aceitação velada dos arbítrios cometidos, tanto pelas procuradorias dos órgãos estatais (responsáveis pela defesa da imagem das instituições públicas), quanto pelos contribuintes.

O Estatuto dos Servidores Civis do Estado do Paraná prevê a pena de demissão no caso de crime contra a Administração Pública.³⁴² O excesso de exação é *um crime contra a Administração Pública*. Haveria, assim, que estar caracterizada a prática do crime, em âmbito penal, transitado em julgado, para a imposição da sanção administrativa. Entretanto, ao que consta, jamais houve, nestas paragens, qualquer penalização sob este título, até mesmo pela inexistência de sentença condenatória criminal a respeito.

³⁴⁰ Idem, p. 89.

³⁴¹ “Processual Civil. Execução Fiscal. Autuação fundada em violação do art. 630 da CLT (manter documentos sujeitos à inspeção do trabalho em escritório central, e não no local onde exerce suas atividades laborais). Excesso de Exação. 1. A embargante foi autuada por manter seus arquivos laborais em sua sede e não no local onde exerce suas atividades (art. 630 da CLT). 2. O fiscal, contudo, antes de formalizar o auto de infração deveria fixar prazo para que lhe fossem exibidos os documentos. Ao contrário, agiu impulsivamente, com excesso de exação. 3. Remessa desprovida”. (TRF 1ª Reg., 3ª T. REO 90.01.16554-0/MG, rel. Juiz Adhemar Maciel, DJ 24.02.1992, p. 3.596).

³⁴² Lei Estadual nº 6.174/70, de 16 de novembro de 1970, Art. 293. São aplicadas as seguintes penalidades: (...) V – a de demissão, aplicada nos casos de: a) crime contra a Administração Pública; (... omissis...).

3.1 O direito do contribuinte à indenização pelo excesso de exação

Da mesma forma que na hipótese de abuso de autoridade, também o excesso de exação gera o direito de indenização. O excesso de exação, como vimos, além de arranhar a imagem da Administração Pública, causa prejuízos ao contribuinte. Assim, além do particular que tem o seu patrimônio e sua honra feridos pela conduta ilícita do funcionário, também o Estado é prejudicado, tendo refletida sua imagem, de forma altamente negativa.³⁴³

O contribuinte que se sinta ofendido, pode, portanto, independentemente da ação criminal, propor ação cível de reparação de danos, em face ao prejuízo causado pela força estatal, através de seus agentes.

Oportuna, sob este aspecto, a opinião de Carmen Lúcia Antunes Rocha: “O prejuízo causado por força da atividade estatal – que se dá exatamente para que se evitem danos e lesões ou ameaças às pessoas – há que ser cessado e a situação de certeza anteriormente prevalente restaurada, ou, pelo menos, há de ser ressarcido o prejudicado pelo que suportara indebitamente”.³⁴⁴

³⁴³ Na opinião de Boquimpani, o Estado seria o principal sujeito passivo do crime de exação fiscal pela desmoralização causada à Administração Pública. O outro sujeito passivo seria o particular prejudicado. *op.cit.* p. 93.

³⁴⁴ ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. *Princípios Constitucionais dos Servidores Públicos*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 367.

CAPÍTULO X

A RESPONSABILIDADE DO ESTADO E DOS AGENTES PÚBLICOS PELOS DANOS CAUSADOS NA ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA TRIBUTÁRIA

SUMÁRIO: 1. Apresentação do tema; 2 A responsabilidade do Estado no direito positivo brasileiro; 3. A responsabilidade pessoal do agente público.

1 Apresentação do tema

No capítulo anterior, já comentamos os direitos dos contribuintes à indenização quando estes são vitimados pelo abuso de autoridade ou excesso de exação.

Segundo o princípio de que *ius et obligatio sunt correlata*, a todo direito de alguém corresponde a obrigação de respeitá-lo por parte de outrem. Ou seja, ao direito do contribuinte de ser indenizado, corresponde a obrigação de indenizá-lo.

No direito brasileiro, esta obrigação é atribuída ao Estado, por força do § 6º do art. 37, da Constituição Federal: “As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadores de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurando o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa”.

Aliás, como salienta Carmen Lúcia Antunes Rocha, “Estado de Direito é Estado de Responsabilidade jurídica do ente político em relação à sociedade e a cada qual de seus membros”.

Acrescenta, ainda, a brilhante jurista mineira: “Direito pratica-se com responsabilidade. Quem atua responde pela sua atuação. E até mesmo a omissão estatal pode determinar que se responda pela inércia. O Estado atua pelos seus agentes, o que não o afasta de sua estrita responsabilidade em relação aos atos praticados em seu nome ou em razão de função que lhe seja conferida legalmente. Do Estado irresponsável até o momento atual de responsabilidade plena do Estado, palmilhou-se estrada longa e penosa, porém inexorável”.³⁴⁵

³⁴⁵ ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. *Princípios constitucionais dos servidores públicos*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 367.

A concepção de responsabilidade atrelada ao Estado de Direito, também, foi percebida por Celso Antonio Bandeira de Mello: “Deveras, já se referiu que a noção de Estado de Direito reclama a de Estado responsável. Mencionou-se, outrossim, a verdade cediça de que as condições em que o Poder Público pode produzir dano são muito distintas das que ocorrem nas relações entre particulares. O Estado detém o monopólio da força. O Estado dita os termos de sua presença na coletividade, sem que os administrados possam esquivar-se. O Estado tem o dever de praticar atos, em benefício de todos, os quais, todavia, podem gravar especialmente a algum ou alguns dos membros da coletividade. Por tudo isto, não há cogitar de culpa, dolo ou infração ao Direito quando comportamento estatal *comissivo* gera, produz, causa, dano a alguém”.³⁴⁶

Na atividade fiscal tributária, como nas demais atividades da Administração Pública, o agente público personifica o Estado, atua em nome dele. Assim, justifica-se a responsabilização do Estado. Mas, o regresso, por parte do Estado contra o servidor faltoso é moroso e raramente utilizado. Conseqüência disto, vê-se hoje, a partir de inúmeras manifestações doutrinárias, que cada vez mais cresce a tendência de ser responsabilizado pessoalmente o agente público que provoque o dano, conforme veremos adiante.

2 A responsabilidade do Estado no direito positivo brasileiro

A função institucional da Administração Pública é a realização do bem comum. Sua atuação, neste mister, deverá estar pautada pelos rígidos princípios éticos traçados pela norma.

Porém, quando isto não acontece, ocorrem prejuízos ao patrimônio dos administrados, conduzindo o Estado ao dever de compor tais danos, indenizando os prejuízos causados.

Isto importa em afirmar que a Administração responde perante os particulares pelos atos de seus agentes que causem prejuízos a terceiros. É evidente que a responsabilidade administrativa se circunscreve ao âmbito civil. No ver de Nelson Schiesari, “jamais o Estado será réu em ação penal porque no âmbito do direito repressivo a responsabilidade é pessoal, individual, ao passo que não sendo o Estado pessoa física, não pode ser responsabilizado”.³⁴⁷

³⁴⁶ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 8 ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 584.

³⁴⁷ SCHIESARI, Nelson. *Direito Administrativo*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 229. Ressalte-se, entretanto, que a matéria não é pacífica, existindo, na doutrina, aqueles que vêm defendendo a responsabilização do Estado também em âmbito criminal, o que talvez viria minimizar a ação daqueles que o representam e cometem abusos.

Se adentrarmos ao universo histórico, constatamos que antes prevalecia a irresponsabilidade do Estado, sendo célebres as frases: *Le roi ne peut faire*, na França, e *The King can do no wrong*, na Inglaterra. Esta teoria, no dizer de Cretella Jr., “estava na base dos Estados absolutistas e consagrava a *irresponsabilidade* como corolário normal do sistema”.³⁴⁸

Como informa Celso Antonio Bandeira de Mello, na segunda metade do século XIX é que foi admitida a responsabilidade do Estado, expandindo-se cada vez mais, de tal sorte que evoluiu de uma responsabilidade *subjetiva*, isto é, baseada na culpa, para uma responsabilidade *objetiva*, vale dizer, *ancorada na simples relação de causa e efeito entre o comportamento administrativo e o evento danoso*.³⁴⁹

No Brasil nunca foi acolhida a teoria da irresponsabilidade do Estado. Nem mesmo eram consideradas excludentes da responsabilidade do Estado as disposições da Constituição do Império, de 1824 e da República, de 1891, que estatuíam que “os empregados públicos são estritamente responsáveis pelos abusos e omissões praticados no exercício de suas funções e, por não fazerem efetivamente responsáveis aos seus subalternos”,

A edição do Código Civil, em 1917, sacramentou a responsabilidade objetiva do Estado, quando no art. 15, disciplinou: “As pessoas jurídicas de direito público são civilmente responsáveis por atos dos seus representantes que nessa qualidade causem danos a terceiros, procedendo de modo contrário ao direito ou faltando a dever prescrito por lei, salvo o direito regressivo contra os causadores do dano”. O preceito foi inserido na Constituição de 1946, dispondo sobre a ação regressiva em caso de *culpa*.³⁵⁰ E a Constituição de 1967, inseriu a figura do *dolo* para o regresso contra o funcionário responsável.³⁵¹

³⁴⁸ CRETELLA JR., José. *Curso de Direito Administrativo*. 11 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 85. CF 1988, Art. 37, § 6º: “As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nesta qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa”.

³⁴⁹ MELLO, Celso Antonio. *Elementos de Direito Administrativo*. 1 ed. 2 tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 257.

³⁵⁰ CF 1946, Art.194: “As pessoas jurídicas de direito público interno são responsáveis pelos danos que seus funcionários, nessa qualidade, causarem a terceiros. Parágrafo único. Caber-lhes-á ação regressiva contra os funcionários causadores do dano, quando tiver havido culpa destes”.

³⁵¹ CF 1967, art. 105: “As pessoas jurídicas de direito público respondem pelos danos que seus funcionários, nessa qualidade, causem a terceiros. Parágrafo único. Caberá ação regressiva contra o funcionário responsável, nos casos de culpa ou dolo”.

A Carta atual manteve ambas as figuras *culpa* e *dolo* como presentes na hipótese de ação regressiva.³⁵²

3 A responsabilidade pessoal do agente público

Quanto à ação regressiva contra o funcionário, em caso de dolo ou culpa, não há dúvida, por ser da essência do preceito constitucional. É dever do Estado (portanto, indisponível) – como afirma Lúcia Valle Figueiredo - a ação regressiva, provada a culpa ou dolo do funcionário.³⁵³ Ocorre o dolo quando o agente intencionalmente pratica a ação ou omissão ilícita, ou tenta produzi-la. Ocorre culpa, quando o ilícito deflui de ação ou omissão do agente em virtude de imprudência, imperícia ou imprevidência.³⁵⁴

Sabe-se que, no mundo dos fatos é difícil a prova de dolo ou culpa, principalmente se o funcionário age em obediência às leis, embora inconstitucionais, ou atendendo a atos administrativos advindos de superiores hierárquicos.³⁵⁵

Mas uma questão pode ainda ser levantada: pode o funcionário que aja com dolo ou culpa ser responsabilizado pessoalmente?

Alguns países têm em seu ordenamento disposições específicas que tratam da responsabilidade pessoal dos funcionários.³⁵⁶ E o caso da Venezuela, como informa Florêncio Contreras Quintero: *Ahora bien; los empleados de Hacienda tienen su responsabilidad como tales empleados, en primer lugar, porque todo el Gobierno venezolano es responsable, como lo dice la Constitución, y además, como lo dice también expresamente la Constitución, porque*

³⁵² CF 1988, art. 37, § 6º: As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos 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”.

³⁵³ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 4 ed. rev. ampl. e atual. com as Emendas 19 e 20 de 1988. São Paulo: Malheiros, 2000, p.263.

³⁵⁴ BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. Vol. II, Das pessoas. Rio de Janeiro: Forense, 1969, p.475.

³⁵⁵ A este respeito, RICARDO MARIS DE OLIVEIRA assinala: “Ora, dificilmente se poderá dizer existir dolo ou ao menos culpa nas circunstâncias da pergunta (autoridade administrativa deixar de aplicar a lei por julgá-la inconstitucional), seja pelo entendimento geralmente admitido de que os agentes públicos devem aplicar as leis e os atos normativos advindos de seus superiores, seja pelo princípio, também geralmente reconhecido, de que as leis têm presunção de validade constitucional até ocorrer a suspensão da vigência de uma delas por Resolução do Senado Federal, ou por decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado e válido *erga omnes*”. (*Processo Administrativo Tributário*. Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins. Pesquisas Tributárias Nova Série – 5. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 214.

³⁵⁶ ENRIQUE SAYAGUÉS LASO comenta que na Espanha e no Peru predomina a responsabilidade projetada diretamente sobre o funcionário, o qual responde, com seus bens próprios frente ao particular lesionado. Outras legislações, como a do México, estendem subsidiariamente à Administração a obrigação de reparar. (*Tratado de Derecho Administrativo.. Op. cit.* pp.615-616).

*el ejercicio del Poder Público acarrea responsabilidad individual del funcionario por abuso de poder o por violación de la Ley: en ese sentido, están en el mismo clima, en el mismo nivel, de todos los funcionarios o empleados públicos. Pero la responsabilidad individual del funcionario no es sólo frente a los terceros, a los particulares, sino también frente al Estado por los daños y perjuicios que le ocasione en las gestiones del cargo y en la realización de sus deberes.*³⁵⁷

No Brasil, parte da doutrina defende que a vítima pode propor ação de indenização contra o funcionário, contra o Estado, ou contra ambos, como responsáveis solidários, nos casos de dolo ou culpa.

Trazemos à colação a manifestação de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello que assim se pronunciou: “A ação de indenização, proposta pela vítima, pode ter como sujeito passivo o próprio agente público ou mesmo o Estado. Isso porque age aquele como elemento ativo do órgão de um organismo moral, cuja formação e exteriorização da vontade depende dele para atuar. Fica ressalvado, entretanto, a essa pessoa jurídica, ação regressiva contra o agente público culpado. Tratando-se de dano causado a terceiro, responderá o agente público perante a Fazenda Pública, em ação regressiva que a houver condenado a indenizar o terceiro prejudicado. Entretanto, a Fazenda Pública pode chamar o agente público para ação como litisconsorte, ante a solidariedade passiva na responsabilidade, nos casos em se configura dolo ou culpa dele. Por outro lado, isso pode fazer o particular, se fundada a ação em culpa ou dolo do agente público, propondo a ação contra ambos, agente público e Estado, como responsáveis solidários, ou mesmo só contra o agente público”.³⁵⁸

A responsabilização pessoal do agente público que extrapola os limites da razoabilidade em sua conduta, causando prejuízos a terceiros funciona com uma barreira, um freio contra os excessos. A certeza da impunidade é caminho certo para o arbítrio.

É de se justificar, daí, a veemente defesa que alguns doutrinadores fazem desta responsabilização. É o caso de Hugo de Brito Machado que vê em tal medida o único caminho a ser trilhado para reduzir a limites aceitáveis as práticas abusivas de autoridades. E acrescenta:

³⁵⁷ QUINTERO, Florencio Contreras. *La ejecución activa del presupuesto y el aspecto reparador de su control*. Disquisiciones Tributarias nº 19 Colección Justicia et jus. Merida, Venezuela: Talleres Graficos Universitarios, 1969, p. 159. O mesmo autor cita em seu trabalho que a *Ley de Hacienda*, na Venezuela, contém uma seção específica, com uns dez artigos, regulando a responsabilidade dos empregados da Fazenda, um dos quais assim disciplina: “Los empleados de Hacienda independientemente de la responsabilidad criminal en que puedan incurrir por los delitos y faltas que cometan en el ejercicio de sus cargos, responden civilmente al Tesoro de todos los perjuicios que causen por infracción de las leyes, ordenanzas, reglamentos, e instrucciones, y por abuso, falta, dolo, negligencia, impericia o imprudencia en el desempeño de sus funciones”.

³⁵⁸ BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios Gerais op. cit.* pp. 481-482.

“Nos dias atuais quem corporifica o Estado age de modo praticamente irresponsável no que diz respeito aos direitos individuais que eventualmente lesiona. O agente do fisco, que formula em auto de infração exigência que sabe ou deveria saber indevida, não sofre nenhuma consequência de seu ato ilícito, não obstante esteja este legalmente definido como crime de excesso de exação, e não é razoável acreditar-se que nenhum agente do fisco o tenha praticado.³⁵⁹

Com efeito, se houvesse a responsabilização pessoal do agente, este fato inibiria atitudes abusivas. Muitas distorções que acontecem em todas as esferas da vida pública, são resultado da impunidade. Não é necessário modificar a orientação constitucional. Os instrumentos legais punitivos já existem. Só que o direito não socorre a quem dorme.

³⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *A supremacia constitucional como garantia do contribuinte*. Revista Dialética de

CAPÍTULO XI

QUESTÕES POLÊMICAS NA RELAÇÃO ENTRE O FISCO E OS CONTRIBUINTES NA ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA TRIBUTÁRIA

SUMÁRIO: 1. Apresentação do Tema; 2. Os contribuintes *pessoa física e pessoa jurídica*; 3. A inviolabilidade do domicílio; 4. A inviolabilidade da correspondência, das comunicações e dos dados; 5. O acesso às informações bancárias; 6. O “direito ao silêncio”; 6.1. Conclusões no sentido positivo (o contribuinte pode negar-se a prestar informações sobre questões que pode incriminá-lo); 6.1.1. A conclusão de Ives Gandra; 6.1.2. A conclusão de Aristides Junqueira; 6.1.3. A conclusão de Celso Ribeiro Bastos e Francisco de Assis Alves; 6.1.4. A conclusão de Hugo de Brito Machado; 6.1.5. A conclusão de José Eduardo Soares de Melo; 6.2. Conclusões no sentido negativo (o contribuinte não pode negar-se a prestar informações que possam incriminá-lo); 6.2.1. A conclusão de Cecília Maria Hamati; 6.2.2. A conclusão de Oswaldo Saraiva Filho; 6.2.3. A conclusão de Aurélio Pitanga Seixas Filho; 6.2.4. A conclusão de José Maurício Conti e Eduardo Roberto Alcântara Del-Campo; 6.3. A nossa opinião.

1 Apresentação do tema

As relações entre o Fisco e os Contribuintes têm sido objeto de importantes discussões doutrinárias. Estas discussões assumem um grau de significativa relevância, principalmente quando o foco da análise se concentra na linha fronteira ténue e quase imperceptível que separa o poder-dever das autoridades fiscais e os direitos ou garantias constitucionais dos contribuintes.

Reflexo das grandes batalhas travadas contra o arbítrio e o gigantismo estatal, acontece, por parte da doutrina, um superdimensionamento dos direitos e garantias dos “frágeis” contribuintes e, ao mesmo tempo, procura-se diminuir o alcance do poder-dever do “monstro” impiedoso e cruel chamado Fisco. Não que estejamos a considerar que a posição da doutrina como um todo seja equivocada. Exagerada, parcial talvez, em algumas situações. A parcialidade de parte da doutrina é natural. Esta só não pode acontecer no âmbito do Judiciário, pois se isto ocorrer, instaura-se o caos e a desordem.

Assim é que inúmeros temas têm sido objeto de polémicas, não só dentre os doutrinadores, mas também produzem embates calorosos nos meios universitários e no seio

dos Tribunais, o que sem dúvida é altamente salutar para o aprimoramento das instituições democráticas.

Dentre as matérias polêmicas que se enquadram em nosso raciocínio, estão (i) a questão da inviolabilidade de domicílio dos contribuintes; (ii) o acesso às informações bancárias; (iii) a inviolabilidade da correspondência, das comunicações e dos dados; e (iv) o “direito ao silêncio” dos contribuintes.

A discussão se instala a partir da existência de dispositivos infra-constitucionais que autorizam as autoridades fiscais a adentrar os estabelecimentos das empresas, acessando aos dados, documentos, correspondências e efeitos comerciais.

O interessante (ou estranho) é que praticamente todas as disposições legais nesse sentido, dos diversos instrumentos normativos da pessoas jurídicas de direito público interno, repetem, com pequenas alterações, o art. 195 do Código Tributário Nacional. E este dispositivo continua firme, sólido, sem jamais ter sido atacado por ação de inconstitucionalidade por nenhuma das instituições arroladas no art. 103 da Magna Carta. Seria o receio de um revés, com a conseqüente afirmação da constitucionalização do mesmo? Talvez.

2 Os contribuintes *pessoa física e pessoa jurídica*

Em nossa ótica, um dos exageros que se tem cometido é a colocação, num mesmo patamar, dos contribuintes *pessoa física e pessoa jurídica* quando da incidência dos direitos e garantias individuais previstos nos incisos do art. 5º da Constituição Federal.

Esta equípólencia conduz, infalivelmente, em nossa análise, a equívocos.

A atividade fiscalizatória é exercida em relação aos indivíduos, pessoas físicas, contribuintes individuais. Mas também envolve uma relação entre o Estado e as pessoas jurídicas, enquanto contribuintes. E, na conformidade do art. 20 do Código Civil, “as pessoas jurídicas tem existência distinta da dos seus membros”. Neste contexto, entendemos, *prima facie*, que os direitos constitucionais das pessoas que integram um quadro empresarial como sócios, não se projetam genérica e integralmente à empresa. A personalidade humana é *absolutamente distinta da personalidade jurídica, embora as pessoas jurídicas sejam compostas por pessoas humanas*. Não que pelo fato de integrar a nova personalidade, a pessoa física seja descaracterizada, despojada de todos os direitos e garantias. Os direitos e garantias individuais prosseguem intactos, apenas não se projetam à nova entidade.

A chave da questão, a nosso ver se encontra na concepção de direitos individuais.³⁶⁰

Os direitos individuais já nascem com o homem, na concepção mais profunda do direito natural; são inerentes à personalidade humana que não se dissocia das liberdades essenciais próprias dos seres pensantes e inteligentes.

Ao longo da história o desrespeito a tais direitos e liberdades impôs a necessidade de fixá-los em declarações, constituições e normas para que não fossem jamais olvidados.

Quando diversos indivíduos, em comunhão de interesses, se unem para a formação de uma empresa passam a constituir uma nova unidade jurídica distinta, a *pessoa jurídica* que merece a proteção do direito como tal, mas nunca com a mesma proteção individual que seus membros, como entes isolados, possuíam.

Eis a definição de *pessoa jurídica* que nos oferece Plácido e Silva: “Em oposição à pessoa natural, expressão adotada para indicação da individualidade jurídica constituída pelo homem, é empregada para designar as instituições, corporações, associações e sociedades que, por força ou determinação da lei, se personalizam, tomam individualidade própria, para constituir uma entidade jurídica, distinta das pessoas que a formam ou que a compõem”.³⁶¹

A distinção entre a *pessoa jurídica* e as *pessoas físicas* que as constituem é também objeto da análise de Sílvia Rodrigues: “Na grande maioria dos casos, tais entes são constituídos pela união de alguns indivíduos; mas o que parece inegável é que a personalidade destes não se confunde com a daqueles, constituindo, cada qual, um ser diferente. Assim, o acionista de uma organização bancária não se confunde com esta; o sócio de um clube esportivo tem personalidade diferente da associação; o cotista de uma sociedade limitada é um ser distinto da referida sociedade”.³⁶²

Interessante, também, a manifestação a respeito, de Manteca, Olivencia e López: “*Al lado de las personas físicas, el Derecho reconoce personalidad a ciertos grupos o entes sociales, que no tienen una existencia individual o física que se pueda aprehender por los sentidos, pero que indudablemente existen en el campo social. En efecto, observamos que los seres humanos se agrupan muy frecuentemente con la finalidad de conseguir aquellas metas*

³⁶⁰ Manoel Gonçalves Ferreira Filho salienta que “o caráter individualista é o traço fundamental das Declarações dos séculos XVIII e XIX e das editadas até a Primeira Guerra Mundial. Marca-as a preocupação em defender o indivíduo contra o Estado, este considerado um mal, embora necessário. Esse aspecto individualista, essa preocupação com os direitos do indivíduo contra o Estado, perdura na maioria das constituições do século XX. Nestas porém, reponta outra inspiração que é a de assegurar aos indivíduos certos direitos por meio do Estado, direitos em geral de alcance econômico (*Curso de Direito Constitucional*, 11 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 86).

³⁶¹ *Vocabulário Jurídico*. Volume III – Rio de Janeiro/ São Paulo: Forense, 1961, p. 1160.

³⁶² RODRIGUES, Sílvia. *Direito Civil*. Vol. I – Parte Geral. 12 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 66.

*que, individualmente, no pueden conseguir, bien por requerir el esfuerzo de muchos, bien por tener una proyección temporal superior a la propia vida del hombre. En estos casos, y ante la demanda de la sociedad, el Derecho responde concediendo a esos entes la posibilidad de actuar jurídicamente en el seno de la comunidad, convirtiéndolos en sujetos de Derecho, es decir, en personas, que para diferenciarlas de las físicas o naturales, se denominan jurídicas o morales.*³⁶³

Em regra, portanto, decorrente da própria personalidade, os direitos e garantias individuais são inerentes ao indivíduo como pessoa física.

Mas há, na doutrina, quem pense de forma diferente.

Temos o exemplo de José Afonso da Silva que lança a interrogação: sendo direitos e garantias *individuais*, pessoas jurídicas não os auferem a nenhum?

E responde: “O princípio é o de que os direitos e garantias assegurados no art. 5º se dirigem às *peessoas físicas*, ao indivíduo, e não às pessoas jurídicas. Assim pensava Pontes de Miranda, em comentário ao art. 153 da Constituição de 1967/1969, conquanto em alguma passagem de sua obra diga que determinado direito ampara também as pessoas jurídicas (referiu-se, em nota de rodapé ao princípio da igualdade perante a lei e ao direito de propriedade)”.

O mesmo autor anota que a pesquisa no texto constitucional mostra que vários dos direitos arrolados nos incisos do art. 5º se estendem às pessoas jurídicas, tais como o princípio da isonomia, o princípio da legalidade, o direito de resposta, o direito de propriedade, o sigilo da correspondência e das comunicações em geral, a inviolabilidade do domicílio, a garantia ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada, assim como a proteção jurisdicional, o direito de impetrar mandado de segurança. Há até o direito que é próprio de pessoa jurídica, o direito à propriedade das marcas, aos nomes de empresas e a outros signos distintivos (logotipos, fantasias, p. ex.)”³⁶⁴.

Também Onofre Alves Batista Júnior, faz importante abordagem sobre a questão dos direitos fundamentais e sua aplicação às pessoas jurídicas. Salienta o autor: “É certo e sabido que não existem direitos absolutos e ilimitáveis. Por sua vez, podemos afirmar que existem direitos fundamentais, cuja titularidade pode ser atribuída a pessoas jurídicas, entretanto, uma série destes, pelo seu próprio caráter, não podem estar no rol de direitos fundamentais, cuja

³⁶³ MANTECA, Rafael Ruiz, OLIVENCIA; Antonio-Rafael Hernández; LÓPEZ, Javier Fernández. *Introducción al Derecho y Derecho Constitucional*. Madrid: Editorial Trotta, 1994, p. 79.

titularidade pertença a pessoas físicas (na obra consta, *pessoas jurídicas*, mas, é evidente que se trata de erro gráfico). Não faria sentido, por exemplo, defender o direito à saúde da pessoa jurídica, e muito menos o direito à maternidade ou ao ensino gratuito”.³⁶⁵

Embora, os direitos individuais sejam formulados para a proteção do indivíduo, é evidente que o manto constitucional também abriga as organizações corporativas, respeitadas suas características. A própria formação da pessoa jurídica é feita sob o signo da legalidade. A lei regula sua organização, limites, forma de atuação e objeto. A lei veda atividades ilícitas. O princípio da legalidade é inerente ao Estado de Direito, conformando a ação de todos, cidadãos, ou organizações econômicas e sociais.

A isonomia é também imprescindível ao Estado de Justiça. Os privilégios provocam desequilíbrios, contaminando com o vírus letal a livre iniciativa.

O direito de propriedade, protegido constitucionalmente, é inerente à segurança que deve pautar a vida econômica. Os indivíduos e as empresas não podem sofrer sobressaltos em relação ao futuro. O crescimento econômico interessa ao Estado, uma vez que a tributação depende diretamente da economia. Ninguém pode crescer, evoluir, se os territórios conquistados forem objeto de rapina, expropriação sem indenização justa, ou confiscos.

O direito adquirido, o ato jurídico perfeito e à coisa julgada marcam a efetividade da prestação jurisdicional. E, como vimos, sem proteção jurisdicional, sem a existência do juiz natural, imparcial, não há a consolidação do Estado de Direito.

Dentro da diferenciação que deve existir entre *pessoa física* e *pessoa jurídica*, analisemos as questões relativas à *inviolabilidade de domicílio*, o *acesso às informações bancárias*, a *inviolabilidade da correspondência, das comunicações e dos dados* e o *direito ao silêncio* dos contribuintes.

3 A inviolabilidade do domicílio

A inviolabilidade do domicílio é prevista no inciso XI do art. 5º da Constituição Federal: “a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial”.

³⁶⁴ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 1994, pp. 175-176.

³⁶⁵ BATISTA JR. Onofre Alves. *O Poder de Polícia Fiscal*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001, p. 235.

Assevera Cretella Júnior que “de um modo abstrato, *domicílio* é laço jurídico entre uma pessoa e um lugar, ou, mais simplesmente, o próprio lugar em que a pessoa habita. O direito público geral leva em conta essa última noção concreta, para considerar o *domicílio* como o *lugar em que vive o indivíduo e sua família*”.

É ainda, da lavra do mesmo mestre: “*O respeito ao domicílio* é reconhecido, pelos sistemas jurídicos, ao cidadão, o qual tem não apenas a *liberdade* de escolher lugar de moradia, mudar-se e utilizá-lo livremente como também a *inviolabilidade*, ou seja, a proibição de qualquer ingerência material, em sua habitação, ingerência tanto por parte de outro particular, como por parte do Estado (...). Tão grave é a *violação do domicílio* que os Códigos Penais dos diversos países o erigiram em figura penal autônoma, dedicando-lhe capítulo especial. A *inviolabilidade do domicílio*, na Inglaterra, é conhecida há muitos anos, sendo famosa a frase com que Lorde Chatham proclamava no Parlamento, definindo-a em fórmula romântica: ‘o mais pobre dos homens desafia, na cabana em que vive, todas as forças da Coroa; sua choça pode ser frágil, o teto pode tremer, o vento assoprar entre as portas desconjuntadas, a tempestade pode aí entrar, mas o Rei da Inglaterra não pode franqueá-la’”.³⁶⁶

A concepção da inviolabilidade da casa, pressupõe, não apenas o lugar onde a pessoa pode se proteger, abrigar sua família contra a perturbação de terceiros, mas também preservar sua intimidade e sua liberdade.

Este nexos com a liberdade individual é analisado por Giuseppe Bersani, na moderna doutrina italiana: “Nel sistema delle libertà fondamentali, la tutela del domicilio viene a configurarsi come la situazione giuridica attiva più direttamente e immediatamente connessa alla libertà personale prevista nell’art.13 Cost., dal momento che nel domicilio si concretano i presupposti spaziali o di ambiente suscettibili di condizionare e garantire le prime forme di estrinsecazione della personalità, quali quelle che si identificano nelle molteplici manifestazioni individuali o associate della vita privata”.³⁶⁷

Já o vínculo entre a segurança pessoal do indivíduo e a inviolabilidade do domicílio é identificada por Manoel Gonçalves Ferreira Filho, que assim se manifesta: “Dentre outros direitos relativos à segurança pessoal o primeiro é a inviolabilidade do domicílio, isto é, da residência do indivíduo. Essa inviolabilidade, que a Constituição consagra no art. 5º, XI, consiste em ser vedada a entrada a quem quer que seja sem o consentimento do morador, salvo

³⁶⁶ CRETELLA JR. José. *Liberdades Públicas*. São Paulo: José Bushatsky, 1974, pp. 78-79.

³⁶⁷ BERSANI, Giuseppe. *L'accertamento tributario nella fase di accesso al domicilio del contribuente e di deroga al segreto bancario: Aspetti problematici e strumenti di tutela*. Torino: G. Giachipelli Editore, 1996, p.4.

em caso de flagrante delito ou desastre, e para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial. As hipóteses, portanto, em que o domicílio pode ser invadido sem o consentimento do morador, durante a noite, foram taxativamente enumeradas pelo constituinte, enquanto, durante o dia, a enumeração dessas hipóteses é deixada ao critério do legislador, que pode aumentá-las ou diminuí-las a seu talante”.³⁶⁸

Aqui já se vê que o domicílio, é a casa, a residência do indivíduo, pessoa física, portanto. Mas há aqueles que vislumbrem um conteúdo semântico de maior amplitude para *casa*.

Citamos, como exemplo, o mesmo autor ora citado: “é todo local, delimitado e separado, que alguém ocupa com direito exclusivo e próprio, a qualquer título”;³⁶⁹ Dinorá Grotti “é também o compartimento fechado onde alguém exerce sua atividade ou profissão, e exemplifica: o laboratório do farmacêutico, o escritório do advogado, do comerciante, o consultório do médico, do dentista, etc.”³⁷⁰; e, por fim, Adelmo Emerenciano que se extrema a afirmar que “domicílio é também o escritório onde se trabalha, o estabelecimento industrial ou comercial”.³⁷¹

Sob o aspecto da fiscalização tributária, uma questão bastante discutida é se o Fisco tem ou não o poder de penetrar nos escritórios das empresas para realizar as famosas operações de impacto, onde são devassados arquivos, cofres, armários, escrivaninhas e enfim, analisados, copiados ou retirados documentos, não somente aqueles obrigatórios como livros e notas fiscais, como também, controles paralelos, movimentação de caixa, recibos, pedidos, tabelas de preços, correspondências com clientes, etc.³⁷²

³⁶⁸ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. Op. cit. p. 262.

³⁶⁹ Eis o raciocínio do autor: “(...) o termo domicílio tem amplitude maior do que no direito privado e até na linguagem coloquial. O domicílio, constitucionalmente falando, não é a residência apenas nem reclama estabelecimento com intenção definitiva. É todo local, delimitado e separado, que alguém ocupa com direito exclusivo e próprio, a qualquer título. O ponto essencial da caracterização está na *exclusividade* em relação ao público em geral. Assim, é inviolável como domicílio tanto a moradia quanto o estabelecimento de trabalho, desde que este não esteja aberto a qualquer um do povo, como um bar ou restaurante (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. Vol. I. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 37).

³⁷⁰ GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. *Inviolabilidade de domicílio na Constituição*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 68.

³⁷¹ EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Procedimentos Fiscalizatórios...* Op. cit. p.190.

³⁷² É claro que ao ingressar nos arquivos, escrivaninhas, cofres e armários das empresas, muitas vezes o agente da fiscalização se depara com pertences particulares dos contribuintes (fotos, revistas, contas particulares, correspondências pessoais, etc...). Nesse momento há que respeitar a privacidade, atendo-se ao exame exclusivamente dos papéis com repercussão na atividade comercial, industrial ou prestação de serviços, estes sim, de interesse social, posto que importantes ao controle da tributação.

Estes procedimentos são realizados sob inspiração e comando do art. 195 do Código Tributário Nacional o qual, embora já tenha sido anteriormente citado, merece ser novamente transcrito:

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

É evidente que aqueles que consideram as empresas comerciais ou industriais como a “casa” ou o “domicílio” dos empresários, irão afirmar que o fisco não pode, sem autorização dos responsáveis, realizar as diligências mencionadas. Neste caso, seria letra morta, por inconstitucional, o art. 195 do Código Tributário Nacional.

Atrevemo-nos a não concordar com tamanha amplitude que se dá àquele direito individual constitucional.

A Constituição Federal de 1988 – como destacou Celso Bastos – já trouxe um número excessivamente maior de “direitos individuais” do que os previstos na Constituição anterior.³⁷³ Esses direitos já contemplam os principais valores dos cidadãos a serem protegidos, que garantem a sua intimidade, vida privada, honra e imagem.

Mas, convenhamos, quando um cidadão se associa a outro para a formação de uma empresa, possuindo cada um sua casa, asilo inviolável, e criam um estabelecimento comercial ou industrial, passam a manipular valores outros que não lhes pertencem, que são a realização de fatos jurídicos previstos no comando normativo como sujeitos à incidência de tributos que interessam à coletividade e que o Estado, através de seus agentes, tem o dever de zelar pela sua correção e efetividade. Os direitos individuais de cada participante da atividade empresarial

³⁷³ Celso Bastos assim comentou: “Os direitos individuais, em si mesmo tomados, apresentam um primeiro ponto que chama a atenção. É o número excessivamente maior do que o da anterior Constituição. Nós tínhamos uma Constituição com 36 parágrafos, que compunham o rol dos nossos direitos individuais. Nós temos agora, na minha versão, porque isto depende da versão do dia. Quer dizer, são ora acrescidos, ora diminuídos. Mas na minha versão, eles estão em 83 incisos. Então, diante de um alargamento de tal tamanho, nós seríamos obrigados a concluir uma das duas coisas: ou que no texto anterior nós não tínhamos direitos individuais (estávamos realmente carentes de direitos individuais), ou que o novo texto constitucional nos enriqueceu sobremodo em matéria de direitos individuais. Porque já há um patrimônio em si mesmo respeitável e veio crescer mais do dobro desses direitos (...). Ora, por incrível que pareça, nenhuma dessas hipóteses aconteceu. Não é o que se passa, realmente. Primeiro, porque a nossa Constituição anterior não era deficiente em direitos individuais, sensivelmente deficiente. E de outra parte, também não é verdade que nós tenhamos com esses 83 direitos individuais enriquecido sobremaneira a proteção jurídica que o Direito nos dá”. (*Direitos e Garantias Individuais. A Constituição Brasileira de 1988: Interpretações. José Cretella Júnior, Ives Gandra da Silva Martins, José Francisco Resck .. et all. Rio de Janeiro, Forense Universitária, 1988, pp. 21-22*).

continuam íntegros, como tal, mas a nova entidade surgida apresenta um contorno jurídico próprio, submetendo-se a regras jurídicas diferenciadas das aplicáveis aos indivíduos.³⁷⁴

É claro que nos atos negociais realizados, existem alguns que não são de domínio público (segredos industriais, listas de clientes, composição de custos, fornecedores). Mas, pedidos, correspondências com clientes sobre assuntos comerciais, contratos, movimentação de caixa e outros efeitos comerciais são elementos relevantes para se apurar eventuais evasões de tributos. Estes controles não podem ser indevassáveis ao Fisco. E nem pode o Fisco, “angelicamente” solicitar que os contribuintes os encaminhem às repartições fiscais, porque, certamente estes serão ocultados.

Já nos referimos, anteriormente, que nas fiscalizações itinerantes as cabines de caminhões de transporte são fiscalizadas. Essas cabines, são verdadeiros “quartos de dormir” dos motoristas, onde pernoitam na maioria dos dias do ano. Não seria o caso de se considerar a cabine como “a casa” do motorista e esta ser inviolável para que ele a utilizasse para todos os fins? Aliás, Giuseppe Bersani informa que a Corte Constitucional italiana estendeu, também ao automóvel, a garantia da inviolabilidade de domicílio.³⁷⁵ E, nos Estados Unidos, a Suprema Corte já considerou que o fato do automóvel estar sujeito à regulamentação governamental não faz com que o indivíduo que o dirija perca a expectativa de privacidade.³⁷⁶

³⁷⁴ Onofre Aves Batista Júnior pactua deste entendimento, afirmando que “descabe falarmos em intimidade da pessoa jurídica, em especial no que diz respeito à tributação” (*op. cit.* p. 235).

³⁷⁵ Afirma o mestre italiano: *Accanto a questo orientamento che potremo definire “costituzionalmente orientato”, ve ne è un altro, secondo cui la tutela non andrebbe estesa né all’automobile, né al fondo rustico (e simili), in quanto l’una e l’altro soddisfano esigenze diverse da quelle tutelare dall’art.14 Cost.: l’automobile serve per circolare più velocemente e comodamente che non a piedi; il fondo rustico serve per essere coltivato. A noi pare che, al di là dei formalismi e delle opinioni preconette, ocorra sottolineare, come le perquisizioni, le ispezioni e i sequestri effettuati all’interno dell’automobile rientrano nella disciplina delle restrizioni della libertà personale, qualora tali misure vengano effettuate ponendo il conducente o il suo detentore in uno stato di assoggettamento all’altrui volontà.*

Tali conclusioni sono peraltro confermate dalla Corte costituzionale che ha esteso all’automobile le garanzie della libertà domiciliare.

Em nota de rodapé, o autor detalha: “Cfr. Corte cost. 31 marzo 1987, n. 88. La Corte, dopo essersi domandata se “la nozione di domicilio non coincida complementamente con quella richiamata dall’art. 614 c.p., rispetto alla quale è stato detto che quella possieda maggiore ampiezza, in guisa da ricomprendervi qualunque luogo di cui si disponga a titolo privato, anche se non si tratta di privata dimora”, è giunta alla conclusione che “il problema non si propone certo per l’autovettura, cui si riferisce la questione sollevata, giacché per questa le due nozioni coincidono perfettamente. Infatti, il diritto penale vivente considera l’autovettura come luogo di privata dimora, sia pure esposto al pubblico, dal quale il titolare ha il diritto di escludere ogni altro; sicché non può esservi dubbio che tutto questo attenga anche al concetto costituzionalistico di domicilio”. (*L’accertamento tributario... op. cit.* p. 6).

³⁷⁶ No processo Delaware v. Prouse (1979), ao analisar as “barreiras” de trânsito, nas quais os policiais param os carros que passam a fim de averiguar a regularidade da documentação e acabam realizando buscas nos motoristas e nos veículos (procedimento esse adotado no Brasil tanto pela polícia como pelos agentes de fiscalização de mercadorias em trânsito ou nas fronteiras internacionais), assim se posicionou a Suprema Corte Norte-americana: “Um indivíduo dirigindo um automóvel não perde toda a expectativa de privacidade, simplesmente porque o automóvel e seu uso estão sujeitos à regulamentação governamental. A viagem de automóvel é um modo básico.

Outra questão interessante: existem famílias que vivem, por opção, em *motor home*, não possuindo residência fixa. Este veículo, dotado de todas as características de residência é a verdadeira casa de seus possuidores. Estaria, como tal, protegido em sua intimidade, imune às verificações fiscais dos veículos comuns? Entendemos que não, daí, mais uma vez oportuna a concepção de que os direitos não são absolutos.

A proteção à casa do cidadão, onde vive com sua família, onde tem seus momentos de lazer, de intimidade, de repouso, é um direito natural que as Constituições houveram por bem considerar.³⁷⁷ Mas, os estabelecimentos comerciais ou industriais onde clientes entram o dia todo, onde funcionários e diretores circulam livremente, onde documentos de interesse fiscal são gerados no dia-a-dia, estes não podem - no nosso entender -, ser considerados “asilos invioláveis dos indivíduos”. Aliás, tais estabelecimentos compõem bens patrimoniais das pessoas jurídicas e não das pessoas físicas.

Nos termos exatos do art. 110, do Código Tributário Nacional, “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado”. A lei tributária, não pode deixar de reconhecer, assim, o conceito de direito privado, segundo o qual *as pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros* (Código Civil, art. 20, *caput*), para violar, no interesse da tributação, as casas dos indivíduos que integrem pessoas jurídicas. Mas, a recíproca também é verdadeira: os indivíduos não podem

comum e necessário de transporte de e para a casa, trabalho e atividades de lazer. Muitas pessoas passam mais horas, todos os dias, viajando em seus carros do que andando na rua. Indubitavelmente, muitos encontram uma maior sensação de segurança e privacidade viajando de carro, do que a encontrariam expondo-se a si mesmos como pedestres ou utilizando outro meio de transporte. Se as pessoas estivessem sujeitas à ilimitada intrusão governamental cada vez que entrassem em um carro, a segurança garantida conhecida com “Regra de Exclusão” (segundo essa regra são inadmissíveis as provas obtidas com violação das garantias constitucionais) estaria violada”.

Mesmo diante da decisão em questão, existem controvérsias, como assinala Edward S. Corvin’s: “The Court long ago recognized that developments in transportation substantially increased the likelihood that evidence relevant to a crime might be removed from de police officer’s jurisdiction before ha could go and get a warrant. Because motor vehicles are susceptible to speedy disappearance, the officer may stop an automobile and search it on the spot if he has probable cause. A controversy continues, however, in many of the Court’s recent decisions as to whether an automobile is always subject to on the spot search without a warrant or whether is ready mobility is to be taken into account on a case-by-case basis so that this exception has greater or lesser applicability” (*The Constitution and what it means today*. Revised by Harold W. Chase and Craig R. Ducat, Seventh Printing. Princeton (USA): Princeton University Press, 1998, p. 348.

³⁷⁷ MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, afirma que “é difícil distinguir conceitualmente entre intimidade e vida privada (na verdade, nesta Constituição, é praticamente impossível aplicar a regra segundo a qual num texto jurídico inexistem palavras inúteis). Vida privada, como é óbvio, opõe-se à vida pública. Esta é a que se desenrola perante os olhos da comunidade. Assim, é conhecida de muitos e pode ser conhecida de todos. A vida privada é a que se desenvolve fora das vistas da comunidade. É a que se desenvolve fora das vistas do público, perante, eventualmente, um pequeno grupo de íntimos. Compreende, portanto, a intimidade, isto é, a vida em ambiente de convívio, no interior de um grupo fechado e reduzido, normalmente, ao grupo familiar. (*Comentários à Constituição... op. cit.* pp. 35-36).

pretender que a inviolabilidade de seus lares perpassasse ao mundo empresarial do qual são integrantes.

Na atividade fiscalizatória tributária, pode haver caracterização do abuso, quando a autoridade fiscal entra nas casas dos contribuintes, sem a autorização destes, pretextando estar realizando trabalhos de fiscalização. Nesse sentido a afirmação de Gilberto Passos de Freitas e Vladimir Passos de Freitas: “Se o exercente de um cargo, função ou emprego público, fora dos casos legais, simplesmente ingressa em uma casa, sem outras pretensões, estará violando o domicílio e, portanto, infringindo o disposto na letra “b” do art. 3º da Lei 4.898/65.”³⁷⁸

É muito comum, em todo o Brasil, reflexo das dificuldades econômicas por que passa a maioria da população, a existência das famosas “empresas de fundo de quintal”. São pequenas empresas industriais, de comércio ou de serviços que são administradas pelos moradores das residências e se localizam em fundos de quintal, em garagens ou até mesmo dividindo-se a área útil das habitações. Nestes casos, muitas vezes o “escritório da empresa” fica na sala da residência, onde são guardados os documentos e emitidas as notas fiscais. A fiscalização desses locais é realmente complicada, por não existir uma fronteira definida entre o que é “casa”, asilo inviolável, e o que é o estabelecimento empresarial, passível de fiscalização. Há que, nestas hipóteses, prevalecer o bom-senso e o equilíbrio para conciliar o dever de fiscalizar com o respeito ao domicílio.

É também usual a existência de pessoas que utilizam sua própria residência para a venda de mercadorias (roupas feitas, cosméticos ou jóias, por exemplo), sem alvará de licença, sem inscrição nos órgãos fiscais, na tão famosa economia informal que movimenta parte considerável do PIB brasileiro. Sempre que tomam conhecimento dessa atividade, os concorrentes, legalmente estabelecidos, que se sentem prejudicados, denunciam o fato às autoridades fiscais, desencadeando diligências nos locais indicados, sempre sem autorização judicial e que resultam na apreensão das mercadorias ilegalmente comercializadas.

Embora, na grande maioria dos casos, os próprios moradores autorizem a entrada dos agentes de fiscalização, entendemos que neste caso haveria necessidade de autorização judicial, uma vez que a denúncia pode não vir a ser confirmada e, aí sim, houve uma invasão de domicílio.

³⁷⁸ FREITAS, Gilberto Passos e FREITAS, Vladimir Passos. *Abuso de Autoridade: Notas de Legislação, Doutrina e Jurisprudência à Lei 4.898, de 9.12.65*. 6 ed. ampl. e revista, de acordo com a Constituição Federal de 1988. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995, p. 29.

Entretanto, se os fiscais constataram pessoas deixando a residência com volumes dos produtos comercializados, testemunhando a atividade, poderiam ingressar no local, independente de autorização judicial?

Acreditamos, salvo melhor juízo, que sim. O conceito de casa, como asilo inviolável, protegido constitucionalmente, deixa de existir neste caso. A casa transmutou-se em um estabelecimento comercial e, o que é mais grave: de forma irregular, desrespeitando os comandos normativos que lhe são aplicáveis.

A inviolabilidade do domicílio não pode escudar ilicitudes, irregularidades. Não foi isto que quis o constituinte.

4 A inviolabilidade da correspondência, das comunicações e dos dados

Eis o teor do inciso XII do art. 5º da Constituição Federal:

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 ou instrução processual penal;

O sigilo de correspondência é um legado do art. 11 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão.

Como a correspondência escrita é uma manifestação do pensamento, das idéias e convicções de quem escreve, ao torná-la inviolável o constituinte também protege esta liberdade de pensar e de exteriorizar a interlocutores ausentes suas idéias e convicções.

O texto constitucional fala em *sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas*.

Observa-se que a proteção atinge outras modalidades de comunicação, não somente a epistolar.

Na atividade fiscalizatória tributária não vemos qualquer discussão no sentido de ser vedado o acesso às correspondências pessoais, às comunicações telegráficas e telefônicas. Quanto aos *dados*, analisaremos posteriormente.

No dia-a-dia do labor fiscal, nas visitas aos escritórios das empresas, são analisadas pastas com correspondências inter-empresariais. Tais correspondências já foram abertas, lidas

e arquivadas. A leitura do conteúdo por parte do agente de fiscalização não representa violação, portanto.

No entanto, nas fiscalizações em trânsito, muitas mercadorias são acompanhadas por correspondências lacradas e estas são, invariavelmente, abertas pelos agentes fiscais, oportunidade em que com grande frequência ficam caracterizadas inúmeras irregularidades: duplicatas ou boletos bancários com valores superiores ao da operação constante do documento fiscal, solicitações de envio de dois cheques (um do valor da nota fiscal e outro da diferença entre o dela constante e o efetivo da operação), indicação no número da conta e banco para depósito de valores, etc. Outras, são absolutamente normais, tratando de assuntos comerciais entre clientes; e, outras, ainda, com documentos de cobrança regulares.

É de se indagar: ao serem abertas as correspondências comerciais normais, estaria havendo uma violação ao sigilo da correspondência? Como saber se inexistiria prova de irregularidade sem tal violação? Neste caso, acreditamos que em nada constatando de irregular, as correspondências devem ser novamente lacradas e o seu conteúdo não poderá jamais ser revelado pelo agente público que dele tomou conhecimento.

Como o fundamento histórico da garantia do sigilo de correspondência é o de assegurar ao indivíduo o direito, como ser humano, de ter invioláveis os seus pensamentos expressos em suas cartas, há que se ter em conta que as empresas comerciais, industriais ou de serviços não têm “pensamentos” invioláveis, opiniões ideológicas postos em missivas dirigidas a clientes e fornecedores. Podem, entretanto, ter segredos que não devem ser revelados a terceiros. Assim, tais segredos necessariamente serão mantidos pelos agentes da fiscalização que eventualmente deles tomem conhecimento, sob pena de incorrerem nas sanções da lei.

No mundo fático, inclusive, quando de visitas a estabelecimentos comerciais e industriais são analisadas correspondências já abertas, as quais, inúmeras vezes demonstram ilícitos, como cobrança de valores a clientes pelo fornecimento de mercadorias e que as notas fiscais respectivas apresentam valores menores (subfaturamento); confirmação de recebimento de mercadorias encaminhadas sem notas fiscais (ou com nota parcial); remessas de duplicatas para descontos em instituições bancárias, cujas operações foram feitas sem documentação fiscal etc... Todos esses ilícitos, constam do rol de infrações nas leis tributárias e, se não houver o acesso a documentos comprobatórios, jamais serão constatados pelo Fisco.

Também nas fiscalizações itinerantes (volantes) os envelopes destinados a clientes são abertos e examinados (e lavrado um termo de abertura e fechamento dos mesmos) e, quando

tenham elementos de prova de irregularidades são copiados e anexados ao Auto de Infração.

A abertura das correspondências, neste caso, é justificada pelo Fisco como incoerência de violação de direito individual, mas sim, para atendimento ao interesse público, ou seja, fundado na prevalência do interesse social sobre o particular. Mas, realmente é uma situação delicada. E, se o contribuinte, por medida de economia e oportunidade, encaminhar correspondências pessoais aos destinatários das mercadorias sem qualquer relação comercial e até mesmo de conteúdo ideológico? Aí, sim, estaria ocorrendo a violação de correspondência vedada constitucionalmente.

No que tange à inviolabilidade dos dados, entendemos que é também um direito pessoal, não extensivo à pessoa jurídica.

Os dados das empresas são públicos, tanto que constam dos arquivos de Juntas Comerciais ou dos Registros Públicos e qualquer cidadão pode extrair certidões com tais informações. Se entretanto, algum órgão público mantiver dados sigilosos sobre empresas, poderá também, na mesma forma que acontece com os dados pessoais, ser obrigado a revelá-los (e corrigi-los se estiverem equivocados) quando da concessão de *habeas data*.³⁷⁹

Produto da evolução tecnológica, a grande maioria das empresas realiza seus atos comerciais através de processamento de dados (controles de estoques, emissão de documentos fiscais, faturamento, cadastro de clientes, operações contábeis etc.).

Absurdo seria, a nosso ver, qualquer pretensão de inviolabilidade de tais dados por parte do Fisco. Aliás, cada vez mais se aperfeiçoam os mecanismos de controle fiscal, com a obrigatoriedade legal de as empresas encaminharem às repartições fazendárias, arquivos magnéticos com os registros de entradas e saídas.

É evidente que estes bancos de dados não podem ser acessados por qualquer pessoa do público, mas o Fisco tem o poder-dever de acessá-los para conferir a efetividade das informações e dos recolhimentos dos tributos sobre elas incidentes.

Os dados pessoais são invioláveis. Esta foi a vontade do constituinte que, inclusive, criou a garantia constitucional do *habeas data* para fazer com que todos tenham acesso às

³⁷⁹ “EMENTA: Processual Civil. *Habeas data*. Pessoa jurídica. Legitimação ativa. I – Embora instituído para assegurar ao cidadão o acesso a dados sigilosos, o *habeas data* pode também ser utilizado por pessoas jurídicas, com vistas ao conhecimento de informações a seu respeito constantes de registros e bancos de dados. II – havendo recusa da entidade pública de fornecer tais dados, justifica-se a impetração do mencionado *writ*. III – *Habeas data* concedido”. (TRF – 2ª Região. AC 95.02.18255/RJ. Rel.: Juiz Clélio Erthal. 4ª Turma. Decisão: 08/11/95. DJ 2 de 30/01/96, p.3224).

informações que o Poder Público ou entidades de caráter público possuam a seu respeito.³⁸⁰ Mas, ao contrário, as empresas são obrigadas a disponibilizar seus dados ao público, face ao interesse social que suas atividades representam.

5 O acesso às informações bancárias

Aqueles que de alguma forma estejam relacionados com a obrigação tributária (contribuintes, responsáveis, substitutos, etc.) possuem o dever de colaborar com a Administração Pública na investigação e apuração do fatos com repercussão fiscal (fatos impositivos).

Este dever decorre do princípio da legalidade estatuído na Carta Magna. Quando o comando constitucional estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” está, a dizer que, existindo a lei que obrigue alguém a fazer algo, terá que fazê-lo.

Uma das matérias que tem despertado profundas discussões doutrinárias é a questão do acesso às informações bancárias por parte do Fisco. A discussão é antiga. Antes do advento da Lei Complementar nº 105/2001 e do Decreto nº 3.724/2001, as instituições financeiras já se recusavam a fornecer informações sobre a movimentação dos clientes sob a alegação de que estas se encontravam protegidas pelo sigilo bancário. As instituições financeiras entendiam que as disposições do art. 197 do Código Tributário Nacional não haviam derogado parcialmente a Lei nº 4.595/64.³⁸¹ E as autoridades fazendárias defendiam arduamente, a inexistência do sigilo bancário frente ao Fisco.³⁸²

A edição da Lei Complementar nº 105/2001 que, em princípio, iria eliminar a polêmica, “constitucionalizando” o direito do fisco de obter as informações bancárias, independentemente de autorização judicial, não encerrou a discussão. Aguarda-se, com grande expectativa, o

³⁸⁰ TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional...* op. cit. p. 203.

³⁸¹ O entendimento da não derrogação foi explicitado no Parecer nº 453/88, do Departamento Jurídico do Banco Central, que concluiu: “Eventuais pedidos de informações e de documentos, formulados por agentes fiscais e por autoridades tributárias ao Banco Central, podem ser atendidos, desde que observem o disposto nos parágrafos 5º e 6º do art. 38, da Lei nº 4.595 (processo instaurado e declaração de indispensabilidade), devendo entender-se que aqueles dispositivos não foram revogados pelo Código Tributário Nacional”.

Mas, independentemente do Parecer em questão, do Banco Central, que condicionava o fornecimento de informações à existência de processo instaurado e indispensabilidade das informações, as instituições bancárias, escudadas em pareceres de seus Departamentos Jurídicos, negavam a fornecer informações diretas, sujeitando-se apenas quando da existência de determinação judicial.

pronunciamento do Supremo Tribunal Federal na ação direta de inconstitucionalidade que discute os comandos daquela norma.

Até que a Corte Suprema deslinde a questão, em definitivo, uma enxurrada de ações judiciais vem sendo impetradas pelos contribuintes, tentando preservar, dos olhos cobiçosos do Fisco, as informações de sua movimentação bancária.³⁸³

Na verdade, há argumentos razoáveis tanto para se concluir que tal quebra deve estar necessariamente vinculada ao exame pelo Judiciário, como também na possibilidade de a administração agir de modo autônomo, dentro de seu poder de fiscalização.³⁸⁴

Há, também a interpretação, principalmente por parte dos organismos fiscais, segundo a qual, o acesso às informações bancárias dos contribuintes por parte do Fisco, não representa *quebra do sigilo*, uma vez que o fisco poderá utilizar tais informações em seu labor fiscal, inclusive para subsidiar lançamentos, mas não poderá divulgar tais dados, mantendo, nos estreitos limites das repartições fiscais os elementos colhidos, sob pena de responsabilidade

³⁸² CTN, Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:(*omissis*).....;II – Os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras: (...)."

³⁸³ Antes do advento da Lei Complementar 105/2001, inúmeras decisões, tanto de órgãos de julgamento administrativo como dos Tribunais foram prolatadas a respeito do sigilo bancário. Vejamos um exemplo de decisão em âmbito administrativo e outra, judicial. Administrativa: "Normas Gerais – Sigilo Bancário. Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos bancários, não se aplicando na hipótese o disposto no art. 38 da Lei 4.595/94 (...) . 1º CC – Ac. 106-09.662 – 6ª Cam. – DOU 13.08.98, p. 25). Judicial: "Constitucional. Sigilo Bancário. Quebra com base em procedimento administrativo fiscal. Impossibilidade. O sigilo bancário não pode ser quebrado com base em procedimento administrativo fiscal, por implicar indevida intromissão na privacidade do cidadão, garantia esta expressamente amparada pela Constituição Federal (art.5º, inc. X). Por isso cumpre às instituições financeiras manter sigilo acerca de qualquer informação ou documentação pertinente à movimentação ativa e passiva do correntista/contribuinte, bem como dos serviços bancários a ele prestados. Observadas tais vedações, cabe-lhes atender às demais solicitações de informações encaminhadas pelo Fisco, desde que decorrentes de procedimento fiscal regularmente instaurado e subscritas por autoridade administrativa competente. (STJ – Resp 37.566-5 RS – 1ª T. Rel. Min. Demócrito Reinaldo. DJU 28.03.94).

³⁸⁴ Esta é a opinião do magistrado e professor de Direito Processual Civil da Universidade de Fortaleza, Mantovani Colares Cavalcante, que a justifica: "De um lado, sustenta-se que a autorização legal para a quebra do sigilo bancário afronta princípios constitucionais como o da inviolabilidade da intimidade e de dados, este último passível de ser rompido quando houver ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal. A matéria, pois, estaria enquadrada no *princípio constitucional da reserva de jurisdição* que, como bem define Celso de Mello, *importa em submeter, à esfera única de decisão dos magistrados, a prática de determinados atos cuja realização, por efeito de explícita determinação constante do próprio texto da Carta Política, somente pode emanar do juiz, e não de terceiros, inclusive aqueles a quem haja eventualmente atribuído o exercício de 'poderes de investigação próprios das autoridades judiciais'*". Em outro extremo, argumenta-se que a própria Constituição Federal confere diretamente à administração tributária a faculdade de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, daí que condicionar a quebra do sigilo bancário ao prévio consentimento da autoridade judicial acarretaria em esvaziamento dessa prerrogativa da administração fazendária".(*O Sigilo Bancário e a Tutela Preventiva*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 68, maio de 2001, pp. 93-94)

administrativa, por infração ao art. 198 do CTN e criminal, por violação do sigilo profissional (art. 325 do Código Penal).³⁸⁵

No ver de Mary Elbe Gomes Queiroz, inexistente quebra de sigilo no manuseio das informações bancárias por parte do Fisco, porque, na forma da lei, todos são obrigados a prestar informações à Receita Federal, inclusive sobre todo o seu patrimônio e rendimentos percebidos de qualquer espécie e não só sobre os valores em contas bancárias. Os valores objeto das movimentações bancárias – segundo a destacada mestra recifense - já deveriam ser conhecidos, prévia e antecipadamente, pela Administração Tributária, não havendo, assim, direito subjetivo individual ou sigilo bancário a ser guardado como restritivo do dever-poder da fiscalização e nenhum impedimento a ser argüido a título de violação de direito ou garantia fundamental.³⁸⁶

No direito comparado, Ana Maria Juan Lozano, admite que quando a atividade de fiscalização tributária realiza investigações que compreendem documentos relativos à movimentação bancária, há uma certa interferência no direito à intimidade, mas, mesmo este direito tem seus limites, não sendo absoluto, sendo marcado pelo dever de todos de contribuir para as despesas públicas, de acordo com sua capacidade econômica.³⁸⁷

Como se observa, a matéria é realmente polêmica e, independentemente da solução que a Suprema Corte apresente na análise da ADIN referida, ainda irá suscitar muitas discussões doutrinárias.

Na prática, a utilização, pelo Fisco Federal, dos dados relativos à movimentação bancária, vem-se constituindo em importante instrumental para a identificação de fraudes,

³⁸⁵ CTN, Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, para qualquer fim, por parte da Fazenda Pública ou de seus funcionários, de qualquer informação, obtida em razão do ofício, sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e sobre a natureza e o estrado dos seus negócios ou atividades.

CP, Art. 325. Revelar fato de que tem ciência em razão do cargo e que deva permanecer em segredo. Pena – detenção, de seis meses a dois anos, ou multa, de dois mil a doze mil cruzeiros, se o fato não constitui crime mais grave.

³⁸⁶ QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. *A inexistência de sigilo bancário frente ao poder-dever de investigação das autoridades Fiscais*. Revista de Direito Tributário nº 76, pp. 154-155.

³⁸⁷ *Es possible que la actuación inspectora pueda en alguna ocasión, a través de la investigación de documentos o antecedentes relativos a los movimientos de cuentas bancarias, interferirse en aspectos concretos del derecho a la intimidad. Pero, como ya se ha advertido, este derecho, al igual que los demás, tiene sus límites, que en este caso vienen marcados por el deber de todos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo com su capacidad económica mediante un sistema tributario justo...* (LOZANO, Ana Maria Juan. *La inspección de Hacienda ante la Constitución*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, 1993, p. 41).

simulação e sonegação fiscal.³⁸⁸ Mas, de outro lado, tem também apresentado distorções sérias, que necessitam ser coibidas.³⁸⁹

No nosso entender não é destituída de fundamento a opinião de que não há violação do sigilo bancário, desde que os agentes de fiscalização não divulguem a terceiros os dados coletados, mantendo-os restritos aos limites das repartições fiscais. O sigilo bancário não é um direito absoluto, devendo sucumbir ao interesse público. Nesse sentido, aliás, já pronunciou-se a Suprema Corte.³⁹⁰

Para isso socorremo-nos da definição de *sigilo* que nos é oferecida por De Plácido e Silva: “Do latim, *sigillum* (marca pequena, sinalzinho, selo), é empregado na mesma significação de *segredo*. No entanto, imperando nele a idéia de algo que está *sob selo ou sinete*, o sigilo traduz, com maior rigor, o *segredo que não pode, nem deve ser violado*, importando o contrário, assim, em quebra de dever imposto à pessoa, geralmente em razão de sua profissão, ou ofício.

Prossegue, ainda, o mestre paranaense: “Precisamente sobre esse aspecto, quando se alude ao *sigilo da correspondência postal*, isto é, o *sigilo das cartas e documentos* postados

³⁸⁸ Mary Elbe, que pertence aos quadros da Fiscalização Tributária da Receita Federal, afirma que 99,99% dos casos em que as autoridades fiscais têm acesso às movimentações bancárias dos contribuintes, e lhes é permitida a “quebra do sigilo bancário”, são apuradas irregularidades (*op. cit.* p. ...).

Acreditamos que, embora pareça exagerada a estatística apresentada pela ilustre autora, ocorre que o Fisco Federal não tem solicitado aleatoriamente dados bancários para confrontação com os lançamentos apresentados pelos contribuintes. Somente acessa, quando têm havido distorções significativas entre as movimentações sujeitas à incidência da CPMF e as declarações das pessoas físicas ou jurídicas, ou quando em levantamentos fiscais em andamento já constata indícios sérios de irregularidades. Assim, é praticamente certo que serão confirmados os indícios, salvo situações especiais. Não cremos – no entanto – que se todas as movimentações bancárias fossem confrontadas com as declarações de imposto de renda, se mantivesse um percentual tão chocante. Existem, no Brasil, empresários sérios, honestos, verdadeiros e com um senso elevado de dever cívico. Basta que se leve em conta que são exatamente os assalariados, que têm mensalmente retido o Imposto de Renda, aqueles que mais contribuem para aquele tributo federal. Sobre estes, com raras exceções, o manuseio das informações bancárias não iria apresentar divergências suscetíveis de lançamentos.

³⁸⁹ Citamos um exemplo: em um pequeno município do interior paranaense, de posse das informações bancárias do contribuinte e no intuito de embasar os procedimentos fiscalizatórios, o agente da Receita Federal emitiu inúmeras intimações a clientes do fiscalizado, para que estes justificassem os cheques que teriam recebido da empresa objeto da ação fiscal ou emitidos em favor desta. É evidente que todos os intimados ficaram sabendo que a empresa em tela encontrava-se sob fiscalização e que as suas movimentações bancárias estavam sendo objeto de conferência. O fato repercutiu fortemente, passando a ser de conhecimento público (nas pequenas comunidades as informações se propagam rapidamente), causando prejuízos morais e financeiros ao fiscalizado. Ficou evidenciado que o Fisco extrapolou, na hipótese, os limites da legalidade e da razoabilidade e, o agente da fiscalização, poderia sofrer as sanções administrativas e penais cabíveis.

³⁹⁰ Ementa: - Constitucional. Sigilo Bancário: Quebra. Administradora de Cartões de Crédito. CF, art. 5º, X, I. - Se é certo que o sigilo bancário, que é espécie de direito à privacidade, que a Constituição protege no art. 5º, X, não é um direito absoluto, que deve ceder diante do interesse público, do interesse social e do interesse da Justiça, certo é, também, que ele há de ceder na forma e com observância de procedimento estabelecido em lei e com respeito ao princípio da razoabilidade. No caso, a questão foi posta pela recorrente, sob o ponto de vista puramente constitucional, certo, entretanto, que a disposição constitucional é garantidora do direito, estando as exceções na

nos Correios, o conceito de sigilo assenta na *inviolação* dessas cartas, para que não se tornem os funcionários postais senhores dos segredos, ou das coisas íntimas que neles se encontram. E se eventualmente se tornam senhores desses segredos, *devem guardar sigilo* do conteúdo deles, não os revelando a outrem, sob qualquer pretexto”.³⁹¹

Em verdade, o segredo mantido por aquele que tem o dever de guardá-lo não representa sua violação. Entender contrariamente, seria dizer que inexistiria segredo do pecado confessado ao padre; inexistiria segredo no testamento ditado ao oficial público juramentado; inexistiria sigilo bancário porque o gerente da conta, o caixa, o funcionário encarregado da compensação dentro do banco, tomam conhecimento dos valores depositados, dos pagamentos efetuados, da inadimplência, das aplicações, dos gastos; inexistiria sigilo, enfim, porque a secretária de confiança, controla aplicações, pagamentos, depósitos ou saques. Todos os citados, se tornam senhores dos segredos que lhe são confiados. Nem por isso deixam de ser segredos.

O sigilo existe enquanto aqueles que detêm o dever legal de mantê-lo, o fazem, cumprindo as regras norteadoras de sua atividade.

Em outra parte de nosso trabalho, enfatizamos o dever do contribuinte de dizer a verdade, de declarar seus rendimentos reais, de informar todas as operações com repercussão tributária nos valores corretos. Cumprido este dever, tornar-se-ia despicienda qualquer proteção constitucional e até mesmo a edição da Lei Complementar nº 105/2001.

Se a pessoa jurídica contabilizar todas as operações realizadas, valores recebidos, pagamentos efetuados, fazendo com rigor as conciliações contábeis dos valores movimentados em banco e em caixa, espelhará em seus balanços a verdade e apurará com segurança e sem distorções os tributos devidos.

Se a pessoa física declarar no campo próprio da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda, todos os pagamentos e doações efetuados no ano base, estará revelando às autoridades administrativas em que escola seus filhos estudam, qual é o seu dentista, médico ou advogado e quanto lhes pagou; qual instituição de caridade recebe suas doações e o montante de valores doados.

Onde está, neste caso, a proteção constitucional do sigilo bancário? Por que ninguém se insurge contra a exigência do fisco federal contida no Manual de Instrução para o

norma infraconstitucional. II.- R.E. não conhecido.”(STF, 2ª Turma, RE 219.780/PE, Min. Carlos Velloso, DJ.10/09/99, p.0023).

³⁹¹ De Plácido e Silva. *Vocabulário Jurídico*. Vol. IV. São Paulo/ Rio de Janeiro: Forense, 1975, p. 1450.

preenchimento da Declaração de Ajuste Anual,³⁹² que aliás, decorre de normas aprovadas pelo Poder Legislativo?

É evidente que o declarante não fará constar do demonstrativo, pagamentos feitos que revelem fatos íntimos como doações a amantes ou filhos bastardos, dívidas de jogos ou apostas perdidas. Se tais pagamentos foram feitos em cheque, alguém, em alguma mesa do estabelecimento bancário assenhorou-se desta informação ao verificar o destinatário constante do cheque ou a identificação do sacador em caso de cheques endossados. Mas o Fisco continuará à margem de tais informes, mesmo que tenham repercussão tributária, se não puder acessar a tais elementos.

É cristalino também, que os valores obtidos mediante fraude, sonegação, corrupção, contrabando, tráfico de drogas, embora movimentados em instituições bancárias, não são contabilizados nem declarados ao fisco. Daí, as grandes divergências que surgem no confronto das informações da CPMF, comparadas com o Imposto de Renda declarado.³⁹³

Diante deste quadro, tem razão Kleber Augusto Tagliaferro quando afirma, inspirado no ensinamento do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, que: “os direitos fundamentais não são absolutos, devendo sofrer restrições quando diante de interesse público superior”.³⁹⁴ Ou, ainda, Mantovanni Colares Cavalcante: “os direitos fundamentais não são

³⁹² O Manual de Instrução contém a seguinte exigência: “Relacionar nesta ficha todos os pagamentos e doações efetuados a pessoas físicas, tais como: pensão alimentícia, aluguéis, despesas com instrução, despesas médicas, pagamentos a profissionais autônomos, mesmo que estas despesas não constituam dedução. Relacionar também todos os pagamentos efetuados a pessoas jurídicas, desde que constituam deduções (Decreto-Lei 2.396/87, art. 13, §§ 1º e 2º).

³⁹³ A Receita Federal vem anunciando, através da imprensa, um programa de fiscalização abrangendo profissionais liberais cujos rendimentos declarados estão muito aquém dos valores movimentados e sujeitos à CPMF. Não é de se estranhar tais discrepâncias. É difícil encontrar alguém que já não tenha sido instado a pagar menos por consultas, tratamentos médicos ou dentários sem recibo. E, com raras exceções, face ao desconto obtido, a grande maioria opta por concordar com a sonegação. A informação dos “descontos” é dada, abertamente, sem qualquer constrangimento, pelas secretárias dos consultórios, pessoalmente ou por telefone.

³⁹⁴ Tagliaferro fundamenta sua opinião nas seguintes decisões da Corte Suprema: STF-MS 23452RJ, STF-RE – 219780/PE; e, também do Superior Tribunal de Justiça: STJ-AgRg IP 187/DF e STJ-Resp 124.272-0/RO. A conclusão decorre da análise que faz o autor do princípios da liberdade/privacidade frente à igualdade tributária e justiça fiscal, onde afirma: “Não soa razoável que, em prol do interesse individual na absoluta preservação da intimidade, se sacrifique o interesse coletivo na promoção de tratamento igualitário entre os cidadãos que, segundo a Constituição, devem contribuir na exata proporção de sua capacidade econômica (art. 145, § 1º), posto que isso induziria a uma inconcebível inversão de valores. Decorre dos objetivos traçados pelo constituinte o ideal de “justiça social/fiscal – revelado pelo dever de se construir uma sociedade mais livre, *justa e solidária* com vistas à redução das desigualdades sociais (artigos 3º, I e III da CF)-, de modo que parece injusto o fato de somente os assalariados continuarem a contribuir corretamente para o financiamento da sociedade mediante retenções na fonte, enquanto os sonegadores se protegem sob o manto confortável do sigilo. O sigilo bancário não pode mais ser o porto seguro dos sonegadores, tampouco o instrumento de injustiça social. Deve prevalecer, portanto, o interesse público sobre o particular, a igualdade tributária sobre a liberdade/intimidade, sem o que o pacto social perderia o sentido”. (*A Constituição Federal e a Lei do Sigilo Bancário: Tensão entre Princípios*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 66, março de 2001, p. 72).

absolutos, devendo sucumbir, por mais legitimados que se mostrem, em face do interesse público”.³⁹⁵

O advento da Lei Complementar nº 105/2001 foi o reflexo do clamor popular que anseia pelo combate à sonegação, pela redução das desigualdades tributárias, pela injustiça de recair sobre os assalariados a responsabilidade de sustentar a máquina pública, enquanto os sonegadores, os fraudadores e criminosos passam ao largo da tributação sobre a renda ilícita adquirida.³⁹⁶

O direito do Fisco ter acesso à movimentação bancária dos contribuintes, independentemente de autorização judicial, torna mais célere a identificação e a cobrança de valores sonegados. Não penaliza aqueles que agem nos estritos limites da legalidade. Ao contrário, torna-se um instrumento importante para a efetividade dos princípios da igualdade, da legalidade, da capacidade contributiva e enfim, para a implementação da justiça social.

6 O “direito ao silêncio”

Inúmeras infrações de ordem tributária são também tipificadas como crime.³⁹⁷

³⁹⁵ O magistrado e professor cearense Mantovanni Colares Cavalcante ressalta que o posicionamento da prevalência do interesse público há muito é observado quando se cuida de uma das garantias individuais fundamentais, no caso o mandando de segurança, pois embora o impetrante seja titular de um direito líquido e certo, a concessão da medida pode vir a ser sustada por decisão monocrática proferida por presidente de tribunal, quando alguns valores da coletividade correm o risco de ser atingidos por conta da segurança individualmente concedida. (*O sigilo bancário e a tutela preventiva*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 68, maio de 2001, p. 96).

³⁹⁶ Oportuna, aqui, mais uma vez, a opinião manifestada por Kleber Augusto Tagliaferro: “Quando o Congresso Nacional, sensível ao clamor social, finalmente reconhece a necessidade de se combater veementemente a sonegação fiscal como forma de aproximação do ideal de justiça fiscal/social (distributiva), vozes eloqüentes do cenário jurídico verbalizam a inconstitucionalidade da Lei Complementar que admite, sem ordem judicial, a quebra do sigilo bancário pelo Fisco, movidos pelo receio de uma arbitrária interferência estatal na esfera individual do cidadão, tal qual a praticada irresponsavelmente pelo regime autoritário-ditatorial e que levou a sociedade a viver tempos de intensa opressão. Há que se superar esse trauma do passado, esse temor desarrazoado e exagerado, para se poder encarar a evolução como um fenômeno essencial à viabilização do convívio social-democrático fundado simultaneamente nos primados da igualdade, da liberdade, da solidariedade, da cidadania e, sobretudo, da justiça social”. (*Op. cit.* p. 75).

³⁹⁷ A Lei Federal nº 8.137, de 27.12.90, definiu os crimes contra a ordem tributária. Entendemos oportuno transcrever aqui os artigos 1º e 2º daquela norma o que permite vislumbrar a sua amplitude: “Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena – reclusão, de 2 a 5 anos, e multa. Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 dias, que poderá ser convertido em horas em razão da

Esta criminalização de infrações tributárias, fez com que sobre um mesmo fato jurídico incidissem preceitos de direito penal e de direito tributário, simultaneamente.

Dentro dessa realidade, a doutrina pátria passou a questionar a aplicação do inciso LXIII, do art. 5º, da Constituição Federal, considerado, no âmbito penal como o *direito ao silêncio*: “o preso será informado de seus direitos, entre os quais o de permanecer calado, sendo-lhe assegurada a assistência da família e de advogado”.

Muito embora este dispositivo se refira ao preso, René Dotti entende que o direito ao silêncio aplica-se ao acusado em geral, justificando: “A garantia não é exclusiva da pessoa presa como poderia ensejar uma interpretação meramente literal do dispositivo. Em se tratando de uma regra processual penal ela admite a interpretação extensiva como expressamente declara o art. 3º do respectivo estatuto. E outra não tem sido a compreensão dos doutrinadores e da magistratura. São inúmeros os precedentes nos quais a garantia do direito de calar é reconhecida em favor dos acusados que estão em liberdade”.³⁹⁸

Mas, há aqueles que ampliam, ainda mais, os horizontes da interpretação, estendendo-a aos que embora não estejam presos, nem formalmente acusados, possam vir a sofrer os efeitos das declarações prestadas, em caso de ter havido a prática de crimes contra a ordem tributária. Nesta hipótese – afirmam -, suas declarações seriam uma espécie de auto-incriminação.

Este tema já foi objeto da preocupação de Ferreiro Lapatza em palestra realizada no Brasil, durante o I Congresso Internacional de Direito Tributário, realizado pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, em Vitória, Espírito Santo, em agosto de 1998.

Na oportunidade Lapatza asseverou que “a segurança jurídica é desprezada quando se atribuem à Administração faculdades de investigação que extrapolam todos os limites postos pelo ordenamento, desconhecendo, por exemplo, o direito a todo cidadão de um Estado de

maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V. Art. 2º. Constitui crime da mesma natureza: I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo como o estatuído, incentivo fiscal ou parcela de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena – detenção, de 6 meses a 2 anos, e multa”.

³⁹⁸ DOTTI, René Ariel. *Garantia do direito ao silêncio e a dispensa do interrogatório*. RT 775/425 e segs, maio/2000.

Direito, de não declarar contra si mesmo em todo procedimento, também diante da inspeção da Fazenda, da qual possa derivar uma sanção de tipo penal (tradução livre)”.³⁹⁹

A preocupação com o tema, conduziu os organizadores do XIX Simpósio Nacional sobre Direito Tributário, realizado pelo Centro de Extensão Universitária em co-edição com a Editora Revista dos Tribunais, cujos resultados foram publicados em setembro de 1998, a inserir a seguinte questão para a análise dos autores convidados: “*Pode o sujeito passivo da relação tributária, sob a proteção do inciso LXIII do art. 5º da Constituição Federal, negar-se a prestar informações aos agentes fiscais sobre questões que poderão incriminá-lo?*”⁴⁰⁰

Não houve unanimidade de opinião, o que aliás seria estranho, em face ao elevado nível intelectual e o não menos considerável senso crítico dos participantes.

Selecionamos, algumas manifestações dos expertos consultados. A omissão de algumas opiniões não significa que estas não tenham sido, em nossa ótica, relevantes, mas o fizemos não só para evitar repetições cansativas, como também, para selecionar os argumentos que embasaram as conclusões.

6.1 Conclusões no sentido positivo (o contribuinte pode negar-se a prestar informações sobre questões que poderão incriminá-lo)

6.1.1 A conclusão de Ives Gandra

O coordenador do evento, Ives Gandra da Silva Martins, foi o primeiro a se manifestar positivamente sobre a questão, justificando: “O direito de ficar calado é assegurado, na Constituição, para todos aqueles que são acusados de crime, presos ou não. Ora, sempre que o agente fiscal pretenda obter informações que possam implicar crime tributário, entendo que tem, o contribuinte, o direito de ficar calado e, portanto, não prestar qualquer informação. Esta deve ser obtida pelos meios possíveis, inclusive da informática, que permite ao Fisco estar permanentemente atualizado sobre a vida de todos os contribuintes. Não poderá, todavia, conseguir-se a prova através de auto-incriminação, nas hipóteses que impliquem crime

³⁹⁹ Texto original constante da nota de rodapé nº 5, do Capítulo: “A Atividade Fiscalizatória tributária na visão da doutrina” deste trabalho, extraído da obra: *El estatuto del contribuyente y las facultades normativas de la administración*. Justiça Tributária. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 323.

⁴⁰⁰ *Crimes contra a ordem tributária*. (Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins). 3 ed. atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998. Pesquisas Tributárias. Nova Série nº 1.

tributário, visto que possui, o acusado, o direito constitucional de ficar calado e não prestar colaboração.⁴⁰¹

6.1.2 A conclusão de Aristides Junqueira

O ex-Procurador Geral da República, emitiu seu juízo de valor, alegando que a simples omissão na apresentação das informações não caracterizaria o delito.

Eis sua conclusão: “Aliás, é vetusto o princípio de que ninguém é obrigado a acusar-se: *nemo tenetur se detergere*. E ele vale, também, para o sujeito passivo da relação tributária, podendo, pois, negar-se a prestar informações aos agentes fiscais sobre questões que poderão incriminá-lo, sem incorrer no crime previsto no art. 1º, I, da Lei 8.137/90, quanto ao fato de omitir informação às autoridades fazendárias, mesmo porque não é a simples omissão que caracterizará o delito, ainda mais quando esta não visa suprimir ou reduzir tributos, mas, apenas, evitar uma auto-incriminação”.⁴⁰²

6.1.3 A conclusão de Celso Bastos e Francisco de Assis Alves

Após uma análise da doutrina que interpreta o direito ao silêncio no âmbito penal, arrematam os autores: “É claro, portanto, que o sujeito passivo da relação tributária, poderá invocar a proteção do inc. LXIII, do art. 5º, da CF e, com esse apoio, permanecer calado, negando-se a prestar informações aos agentes fiscais sobre questões que poderão incriminá-lo. Este será, inquestionavelmente, o exercício de lido direito, constitucionalmente assegurado ao acusado”.⁴⁰³

6.1.4 A conclusão de Hugo de Brito Machado

O ilustre professor e magistrado cearense, Hugo de Brito Machado, entende que o dever de informar precede a configuração do crime contra a ordem tributária e, que uma vez cometido este, o seu autor não teria o dever de prestar informação alguma.

⁴⁰¹ *Op. cit.* pp. 42-43.

⁴⁰² *Idem*, p. 61

⁴⁰³ *Idem*, p. 92.

Eis sua análise: “Parece-nos que as informações, cuja prestação constitui dever do contribuinte, e em alguns casos até de terceiros, e cuja omissão ou falsidade configuram crime, nos termos do dispositivo acima citado, são apenas aquelas necessárias ao lançamento regular dos tributos. Não quaisquer outras informações necessárias ao exercício da fiscalização tributária. Tal compreensão concilia o dever de informar ao fisco, com o direito ao silêncio, assegurado constitucionalmente a todos os acusados. O dever de informar precede a configuração do crime contra a ordem tributária. Cometido este, seu autor não tem o dever de prestar informação alguma, útil para a comprovação daquele cometimento, que configuraria auto-incriminação”.

E prossegue com seu raciocínio: “De todo modo, se outra interpretação se pretender dar às disposições das leis ordinárias pertinentes ao dever de prestar informações ao fisco, de sorte a ver configurado o dever de informar mesmo para aqueles que, já autores de crime contra a ordem tributária, possam ter naquelas informações uma forma de auto-incriminação, ter-se-á configurado o conflito entre normas. Normas infraconstitucionais, assim interpretadas, estarão em conflito com norma da Constituição, e tal conflito haverá de ser resolvido pela prevalência da norma hierarquicamente superior”.

Conclui: “Assim, a conclusão será sempre a de que o contribuinte não tem o dever de prestar informações ao fisco, que possam servir como prova do cometimento de crime contra a ordem tributária, ou qualquer outro. A não ser assim, ter-se-ia violado o princípio da isonomia, posto que aos autores de quaisquer crimes, por mais hediondos que sejam seus cometimentos, sempre é assegurado pela Constituição o direito ao silêncio, vale dizer, o direito de não se auto-incriminarem. O contribuinte não há de ser tratado diferentemente”.⁴⁰⁴

6.1.5 A conclusão de José Eduardo Soares de Melo

O destacado mestre paulista vê que a solução para a pergunta implica na análise de aspectos centrados nos direitos e deveres do fisco e do contribuinte, e os efeitos que a omissão de cada um deles, de *per si*, possa acarretar no âmbito tributário e penal.

Para responder a questão posta, faz a seguinte análise: “(...) na medida em que o fisco extravasa o âmbito das operações e situações, que ensejam fatos geradores de cada tributo de sua competência, é lícito ao contribuinte opor-se à exibição de documentos e a prestar

⁴⁰⁴ Idem, pp. 127-128.

informações, sem que tal comportamento represente embaraço à Fazenda, e possa acarretar multa ou requisição e auxílio de força pública (art. 200 do CTN). A omissão do contribuinte pode permitir ao fisco, mediante processo regular, a promoção de arbitramento do valor, preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, quando estes também não mereçam fé (art. 148 do CTN); e, até mesmo, presumir operações sonegadas à tributação (ressalvada avaliação contraditória administrativa ou judicial), desde que comprove a apuração da utilização de máquinas, combustíveis, rotatividade de estoques de mercadorias, registros financeiros, execução de serviços de empregados e de terceiros, etc..”.

Salienta mais: “Por conseguinte, o direito de permanecer calado – como uma prerrogativa do preso (sujeito passivo da relação tributária) – em princípio, não pode tipificar um autêntico embaraço à fiscalização que permita a exigência de multa e a prática de atos arbitrários para apurar presumíveis operações tributadas, e instaurar procedimentos criminais”.

E conclui: “O sujeito passivo da relação tributária pode negar-se a prestar informações aos agentes fiscais, sob a proteção do inc. LXIII do art. 5º da CF. Esta omissão, por si só, não pode acarretar exigência de tributos e acusação da prática de crimes uma vez que estes devem decorrer da prática efetiva e comprovada, de operações tributadas, cuja sonegação tenha se verificado em razão de comportamento doloso do contribuinte”.⁴⁰⁵

6.2 Conclusões no sentido negativo (o contribuinte não pode negar-se a prestar informações que possam incriminá-lo)

6.2.1 A conclusão de Cecília Maria Hamati

A doutora em direito e Procuradora da República em São Paulo, Cecília Maria Marcondes Hamati divergiu das opiniões anteriores, concluindo que somente no caso de prisão decretada, poderia o contribuinte escudar-se no preceito constitucional para a negativa de prestar informações.

Eis seu ponto de vista: “... tal mandamento está relacionado à prisão e à defesa do indivíduo, implicando garantia do exercício dos direitos individuais. Esta ordem constitucional não restringe o exercício da fiscalização dos tributos, daí, somente pode ser invocado o direito

⁴⁰⁵ Idem, p. 206.

de permanecer calado no caso de efetuada a prisão do agente do crime contra a ordem tributária.

O fundamento, segundo a autora, se encontra no Código Tributário Nacional.

Explica: “O Código Tributário Nacional estabelece em seu art. 194 e seu parágrafo único, que a legislação tributária regulará, em caráter geral e de acordo com os termos do referido estatuto tributário, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da atividade tributária e da aplicação das normas jurídicas tributárias, cabendo a incidência da aludida fiscalização não somente sobre o contribuinte, seja pessoa física ou jurídica, assim como sobre todos aqueles que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal. Ainda, é previsto pelo Código Tributário Nacional a não aplicação de quaisquer disposições legais que excluam ou restrinjam o exame de mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis ou a obrigação do contribuinte exhibi-los (art. 195).

Além do mais – ressalta -, estão previstas como obrigação acessória do sujeito passivo da relação jurídica tributária ou do responsável pela obrigação tributária, as prestações positivas ou negativas, na legislação tributária determinadas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º do CTN)”.

Afinal, arremata: “Assim, é obrigação do contribuinte fornecer informações à autoridade fiscal, sob pena de se não o fizer, converter-se em obrigação tributária principal relativamente à penalidade pecuniária. Em outras palavras, sob pena de ser multado, o contribuinte ou os responsáveis tributários, nos termos da lei, estão obrigados a prestar esclarecimentos ou exhibir documentos, mercadorias, livros, arquivos e papéis ao agente fiscal. Portanto, não pode o sujeito passivo desta obrigação fazer de escudo o preceito do inc. LXIII do art. 5º da CF para eximir-se da prestação de informações, salvo no caso de ter sua prisão decretada, nos termos constitucionais e regulada pela lei. Ademais, a Lei 8.137/90 ao disciplinar a matéria relativa aos crimes por ela previstos estabelece como sendo figura delituosa a omissão de informações com o escopo de suspensão ou redução indevida de tributos”.⁴⁰⁶

⁴⁰⁶ Idem, pp. 267-268.

6.2.2 A conclusão de Oswaldo Saraiva Filho

Outra voz divergente é a de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Sub-Procurador Geral da Fazenda Nacional que assim se manifestou: “Creio que o sujeito passivo da relação tributária, diante da norma constitucional, do art. 5º, LXIII, não está desobrigado a prestar aos agentes fiscais as informações sobre matérias de conteúdo econômico, com repercussão, portanto, na incidência de normas de tributação, mesmo que os informes exigidos possam futuramente incriminá-lo, e isto porque tal norma dirige-se, exclusivamente, ao âmbito policial e judicial na esfera criminal, não se estendendo à instância administrativo-fiscal. O direito constitucional ao silêncio visa a proteger o preso, de modo que não possam dele dispor as autoridades policiais e judiciárias como meio de prova, diversamente do que sucede com as testemunhas. Critério jurídico contrário ao nosso inviabilizaria a fiscalização e conseqüentemente arrecadação tributária, tendo em vista que a maioria dos tributos do nosso sistema tributário, embora suscetíveis de lançamentos de ofício, são lançados mediante homologação ou por declaração do sujeito passivo da relação tributária, bem como destruiria a própria natureza do tributo, que deixaria de ser uma prestação pecuniária compulsória instituída em lei independentemente de ato ilícito, para se tornar uma contribuição voluntária para o custeio dos fins do Estado. Praticamente, o contribuinte só pagaria aquilo que a sua consciência determinasse, pois bastaria alegar que as informações ou declarações requeridas poderiam vir a incriminá-lo, para garantir o direito de sonégá-las.⁴⁰⁷

6.2.3 A conclusão de Aurélio Pitanga Seixas Filho

O festejado professor fluminense também se alinha ao pensamento daqueles que apregoam que o contribuinte tem o dever legal de prestar as informações solicitadas pelas autoridades fiscais.

Justifica, deste modo, seu entendimento: “A dívida tributária nasce no momento em que o contribuinte pratica uma conduta igual a uma conduta descrita na lei tributária, devendo, então, ou prestar informações à autoridade fiscal de que praticou o fato gerador do tributo, para a devida constituição do crédito tributário pelo lançamento por declaração, como previsto no art. 147 do CTN, ou pagar o tributo sem a formalização da dívida pela autoridade fiscal e segundo o seu próprio accertamento e liquidação, como está estabelecido no art. 150 da lei

⁴⁰⁷ Idem, pp. 292-293.

complementar tributária. Em ambas as situações jurídicas, o contribuinte tem o dever legal de prestar à autoridade fiscal todas as informações necessárias para a comprovação do verdadeiro valor do tributo devido, importando o descumprimento desse dever legal em aplicação de severas penalidades pecuniárias, e, também, criminais, como previsto nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90”.

E encerra sua argumentação: “Ora, se é crime omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fiscais, bem como omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude para eximir-se do pagamento de tributo, é obvio que o contribuinte, ou terceiro, não tem qualquer direito no sentido de negar informações aos agentes da fiscalização”.⁴⁰⁸

6.2.4 A conclusão de José Maurício Conti e Eduardo Roberto Alcântara Del Campo⁴⁰⁹

Os autores discordam da aplicação, aos contribuintes, da proteção constitucional assegurada ao preso ou acusado.

Sem maiores delongas, justificam: “Entendemos que o inciso mencionado não se aplica ao caso. Na hipótese em apreço, pode não haver sequer processo administrativo instaurado, e todo aquele que se dedica a atividades comerciais e econômicas, tem o dever profissional de manter em ordem sua escrituração contábil, exatamente para que o fisco possa aquilatar a lisura de suas atividades. Não sendo fornecidas pelo sujeito passivo as informações solicitadas pelo fiscal, tem este meios jurídicos próprios para conseguir o material necessário. Além disso, a recusa em atender a exigência da autoridade pode configurar a hipótese do parágrafo único do art. 1º da Lei 8.137/90”.⁴¹⁰

6.3 A nossa opinião

Não obstante o respeito a que fazem jus os autores citados, que se inclinam em favor de estender-se aos contribuintes a garantia que a Constituição reservou aos presos (e que a doutrina e a jurisprudência ampliou aos acusados), o nosso ponto de vista é no sentido

⁴⁰⁸ Idem, pp. 342-343.

⁴⁰⁹ CONTI é Magistrado em São Paulo; EDUARDO DEL-CAMPO é Promotor de Justiça no mesmo Estado.

⁴¹⁰ Idem, pp. 384-385.

negativo. Ou seja, não concordamos que aos contribuintes seja assegurado o direito de negar-se a prestar informações ao Fisco, sob o pretexto de que tais informações possam vir a incriminá-los na hipótese de prática de qualquer ilícito previsto na Lei nº 11.137/90.

Basta que se observe com atenção o comando normativo: “o preso será informado de seus direitos, entre os quais o de permanecer calado, sendo-lhe assegurada a assistência da família e de advogado”.

Quando os doutrinadores e os juízes estendem aos acusados a mesma garantia dos presos é perfeitamente compreensível. Sobre o acusado pesa uma “acusação” de haver cometido um delito, acusação essa que se for confirmada poderá redundar em sua prisão.

A figura jurídica do contribuinte é totalmente diferente.

Enquanto apenas contribuinte, este não é preso ou sequer acusado. É preso, sim, aos deveres de colaboração, de dizer a verdade, de não ocultar fatos de interesse tributário. Inexiste sequer processo administrativo instaurado, quanto mais um processo judicial acusando-o da prática de crime.

Sobre os fatos econômicos com repercussão tributária que realiza, este não detém a tutela jurídica, pois são tutelados pelo interesse público. Seus atos negociais, os serviços que presta, as mercadorias que vende, são de seu interesse porque representam sua subsistência, seu lucro, seu crescimento, sua prosperidade. Mas os tributos que incidem nessas operações, negócios ou mercadorias, pertencem à coletividade. As informações solicitadas pelo Fisco dizem respeito exatamente aos elementos que interessam à coletividade, pois permitirão ao fisco o exercício do poder-dever de conferir sua efetividade e exigir eventuais diferenças.

Respeitados os limites fixados pela lei, os contribuintes não podem ter seus negócios indevassáveis à inspeção fiscal, não podem escusar-se de prestar informações de natureza tributária. Admitir-se o contrário, seria inviabilizar o funcionamento das repartições fazendárias, seria tornar letra morta as disposições do texto constitucional que tratam da instituição de tributos das pessoas jurídicas de direito público interno. De nada adiantaria instituir o tributo se ao Fisco não puder ser dado fiscalizar sua correta apuração.

Oportuna aqui a análise de José Eduardo Soares de Melo: “Assim, se é conferido direito de instituir e lançar tributos de sua exclusiva competência, elementar compreender-se que ao mesmo poder público devem ser conferidos os direitos indispensáveis para fiscalizar os sujeitos passivos tributários para promover a sua arrecadação. A atividade fiscalizatória é

inerente à própria razão de ser da pessoa tributante, em seu desiderato financeiro, competindo-lhe a vigilância e verificação continuada”.⁴¹¹

O suposto “direito ao silêncio”, defendido por parte da doutrina, que permitiria ao contribuinte de negar-se a fornecer informações de natureza fiscal, sob alegação de que estas poderiam implicar em crimes tributários, deve ser exercido com extrema cautela e em casos pontuais, excepcionais, quando houver processo criminal instaurado. A negativa corajosa de fornecer informações fiscais com esse pretexto poderia ser entendida como uma auto-incriminação, um indício da existência real do ilícito tributário que se pretenderia ocultar. Ou seja, nessa espécie de auto-incriminação, estaria conduzindo o Fisco a extremar-se para buscar, até mesmo judicialmente, a revelação dos fatos que se pretenderia esconder.

No entender de Hugo de Brito Machado (já anteriormente citado), uma vez cometido o crime pelo contribuinte, este passaria a ter o direito ao silêncio, garantido isonomicamente em relação aos que pratiquem crimes hediondos. Neste contexto, a negativa em fornecer informações seria vista, com certeza, como uma confissão de culpa: “cometi um crime contra a ordem tributária, assim, tenho direito ao silêncio”.

Há que se diferenciar, *data vênia*, os crimes contra a ordem tributária dos crimes hediondos. Aos primeiros, a norma admite a extinção da punibilidade pelo pagamento dos valores que tenham sido ocultados ao Fisco, antes do recebimento da denúncia. É o que se depreende do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26.12.95. A norma oportuniza, pois, que os valores sonegados sejam recolhidos, evitando-se a responsabilização penal e tornando desnecessário qualquer outro escudo protetor como o “direito ao silêncio”.

O contribuinte que tenha sido denunciado por crime contra a ordem tributária terá, como acusado, o direito ao silêncio. Aqui, sim, se aplica o princípio da isonomia em relação aos outros acusados, inclusive pela prática de crimes hediondos.

⁴¹¹ Idem, pp. 204-205

SÍNTESE CONCLUSIVA

Capítulo I – O Estado e o Direito

1. No processo histórico, o nascimento do Estado se deu pela vontade dos cidadãos. Foi imprescindível que estes declinassem da plenitude de sua liberdade para criar uma entidade maior, capaz de promover o equilíbrio em suas relações.

2. No intuito de oferecer à coletividade o acesso aos bens e serviços públicos, fez-se necessário que o Estado, através da tributação, interviesse no mundo econômico e social, objetivando captar os meios indispensáveis ao funcionamento da máquina pública. Assim, passou este a realizar uma atividade financeira – arrecadando recursos e aplicando-os em suas finalidades institucionais. Nasceu, assim, o poder de tributar, consistente na autorização constitucional para criar, instituir, ou seja, inventar tributos. Esta é a potestade tributária, o poder de imposição, o poder de produzir normas jurídico-tributárias de cunho obrigacional a que todos – os que por ela sejam alcançados – se submetem.

3. Contrapondo-se ao Estado absolutista, nasceu o Estado de Direito, limitando o exercício do poder pelo direito. O Estado de Direito não é apenas um estado de submissão à lei, mas quando respeita a igualdade, liberdade e dignidade da pessoa humana, ou seja, quando existe a democracia em sua concepção plena, a separação de poderes, o funcionamento de juízos e tribunais imparciais a proteger, com rigor, os direitos dos indivíduos.

4. A vontade do Estado – na busca deste equilíbrio social – se manifesta através das normas jurídicas, normas essas que regulam o comportamento e a conduta dos indivíduos, que estabelecem limites à sua liberdade e estabelecem punições para aqueles que ousem descumprir os seus mandamentos.

5. A manifestação exógena da vontade do Estado acontece através de três funções estatais: a legislação, a administração e a jurisdição, numa espécie de divisão de poder, onde nenhuma função pode ser exercitada sem freios, sem contrapesos, possibilitando que viceje a liberdade individual.

6. A existência do Estado pressupõe o predomínio de um interesse público, indisponível, em detrimento dos interesses individuais. Este interesse público não é o interesse da Administração Pública, mas aos beneficiários da atividade administrativa. A Administração Pública é, apenas, a guardiã do interesse público.

Capítulo II – O Estado Brasileiro

7. A República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito, conforme disposição expressa na Carta Magna. A par deste imperativo, outros, como a corporificação do primado democrático, através de eleições livres e diretas e, notadamente as cláusulas pétreas relativas aos direitos fundamentais, estabelecem os contornos exatos do Estado Democrático de Direito brasileiro.

8. Decorrência do próprio regime federativo, a Constituição atribuiu às pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), o poder de instituir tributos, ou seja, a competência tributária. A competência de instituir o tributo também significa, em princípio, competência para fiscalizá-lo. Mas, embora indelegável a competência, pode haver delegação de um ente a outro, da fiscalização e mesmo, da arrecadação dos tributos.

9. A fiscalização tributária é uma manifestação do Poder de Polícia do Estado e decorre do poder-dever ou dever-poder de fiscalizar que é atribuído à administração pública, refletindo-se num desdobramento do princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. Como guardião do interesse público, a Administração não pode escusar-se de fiscalizar o cumprimento das normas impositivas de cunho tributário ou não.

Capítulo III – Administração Pública – Fazenda Pública – Funções, Atos e Agentes Administrativos

10. A concepção de Administração Pública está atrelada à concepção de Estado, de administração do Estado. Assim, a Administração Pública exterioriza, com seu agir, a vontade do Estado, com vistas à consecução dos interesses públicos e à satisfação das necessidades gerais.

11. Fazenda Pública, em sentido estrito, são os órgãos incumbidos de gerir os interesses financeiros e patrimoniais das pessoas jurídicas de direito público interno; e, em sentido amplo, engloba todas essas pessoas, quer da administração direta, quer da administração indireta, ou seja, a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e as autarquias.

12. A função administrativa é a atividade estatal que tem por escopo a realização dos objetivos do Estado, ou seja, de dar cumprimento aos comandos normativos que exteriorizam

tais objetivos. Esta função só pode ser exercitada sob a égide do direito público, através de atos sujeitos a controle interno (da própria administração), do Poder Legislativo (órgãos de controle tipo Tribunal de Contas) e do Poder Judiciário (controle jurisdicional).

13. Agente público é um pessoa física que se acha vinculada a uma pessoa jurídica de direito público e é dotada de competência para agir em seu nome, desenvolvendo, portanto, uma função estatal, permanente ou transitória na consecução do bem comum.

14. A fiscalização tributária é desenvolvida pelos agentes públicos, em nome da Administração Pública, sendo, daí, uma função administrativa. É o ordenamento jurídico que fixa os poderes para que – no proceder tributário – possa o agente interferir na esfera privada dos cidadãos, visando a alcançar os objetivos da coletividade.

Capítulo IV – A atividade fiscalizatória no âmbito tributário e suas características. Atividades internas e externas no procedimento de fiscalização.

15. A atividade fiscalizatória tributária é decorrência da autotutela vinculada do Estado. Dois princípios a informam: o *dever de investigação* atribuído ao Fisco, objetivando o exato cumprimento das obrigações tributárias dos contribuintes, e *dever de colaboração* atribuído aos contribuintes, decorrente do interesse público, mesmo que tal colaboração implique em limitação de sua liberdade.

16. O objetivo fundamental da fiscalização tributária é o de otimizar a arrecadação. Para tanto, são implementadas diversas ações de orientação, controle e investigação direcionados ao alcance de resultados. Tais resultados, ou objetivos podem ser alcançados de pronto, concomitantemente à ação administrativa; outros dependem de outros fatores e circunstâncias e demandam certo tempo para a sua concreção. Aos primeiros, denominamos, *objetivos imediatos*, ao segundo, *objetivos mediatos*.

17. Além do caráter de orientação, controle e investigação, a fiscalização tributária é também *inquisitória*, não se limitando a aceitar as alegações produzidas pelos contribuintes. É, ainda, *sancionatória*, pois ao se deparar com qualquer irregularidade tem o dever de ofício de aplicar as penalidades previstas para o caso. Por fim, não se pode negar, embora não absoluto, o caráter *discricionário* no proceder fiscal, o qual, entretanto, não chega ao *iter* em que se processa a formalização do lançamento, este um ato administrativo plenamente vinculado por força de lei.

18. A fiscalização tributária acontece tanto nos intramuros das repartições fazendárias como externamente, em razão das características de cada tributo e das necessidades da administração pública de realizar o acompanhamento e controle dos fatos econômicos base de incidência da tributação. Também pode iniciar da repartição fazendária e ser estendida ao ambiente exterior. Daí, segundo o local onde se desenvolva, pode ser classificada em *interna*, *externa* ou *mista*.

19. Embora fosse desejável uma harmonia perfeita entre o Fisco e os contribuintes, a atividade fiscal tributária se mostra conflituosa em diversos procedimentos. Destacamos, neste aspecto, a *análise de informações fiscais através de bancos de dados*, a *análise da movimentação financeira em instituições bancárias*, as *diligências em estabelecimentos de empresas*, *diligências em veículos*, *apreensão de mercadorias e documentos*, *interdição de estabelecimentos* e o ponto culminante da ação procedimental fiscal, a *lavratura de auto de infração*.

Capítulo V – Os princípios informadores da atividade fiscalizatória tributária

20. A atividade fiscalizatória tributária desenvolvida pela Administração Pública é informada por princípios que se irradiam, direta ou indiretamente, do comando constitucional. Elencamos os seguintes princípios a regular a atividade procedimental administrativa fiscal: legalidade, supremacia do interesse público, impessoalidade, oficialidade, moralidade administrativa, publicidade, razoabilidade, eficiência, autoridade competente, boa fé e lealdade entre o Fisco e os contribuintes.

Capítulo VI – A atividade fiscalizatória tributária na visão da doutrina

21. A fiscalização tributária compreende um plexo de atividades que oferecem ao estudioso o ensejo de analisar o procedimento sob diversos ângulos: suporte legal, objetivo, amplitude e importância de sua atuação e as transformações que provoca no mundo jurídico daqueles que são alcançados pelo agir fiscal.

22. Do direito comparado, destacamos Sainz de Bujanda, que vê na inspeção fiscal a função precípua de descobrir a riqueza oculta, exigir o cumprimento das obrigações fiscais e a sanção das infrações cometidas; Ferreiro Lapatza, vislumbra na finalidade da ação fiscal, a obtenção das provas dos fatos imponíveis realizados pelos contribuintes, para assegurar a

arrecadação dos tributos nos termos queridos pela lei, mas, vê também ações orientativas ou preventivas para evitar comportamentos reprováveis; Baldassare Santamaría assevera que a potestade inspetiva é a ampla manifestação do poder público, compreendendo o acesso, verificação, pesquisa e perquirição, sempre obedecendo a um rigoroso formalismo; Soares Martínez, anota que se justifica a ação fiscalizatória quando os serviços fiscais se deparem com omissões, contradições ou declarações que não mereçam credibilidade.

23. No direito pátrio, *Geraldo Ataliba*, também destaca a ampla liberdade de indagação e investigação das autoridades fiscais, chegando a afirmar que o Fisco teria uma ampla discricionariedade nesse setor; *Paulo de Barros Carvalho* ao interpretar os dispositivos legais que regulam a atividade fiscal, vê nos mesmos uma imposição inafastável do exercício do poder-dever que a lei atribui aos agentes da Administração Tributária, num desdobramento da supremacia do interesse público ao particular. *Ruy Barbosa Nogueira*, identifica a fiscalização tributária como o exercício de poder administrativo tendente a confrontar os atos praticados com a legislação que os discipline para verificar se aqueles guardam conformidade com esta; *James Marins*, a seu turno, assevera que a atividade fiscalizatória é uma especificidade do poder de polícia, exercido pelos entes estatais em nome do interesse público, ressaltando que, embora a Administração Tributária deva contar com os mecanismos aptos a otimizar a arrecadação, não poderá sacrificar as garantias individuais. Mas, assevera que do mesmo modo que devem existir meios idôneos para que os contribuintes tenham efetivadas suas garantias, a mesma razão assiste ao Fisco para legitimar um sistema de prerrogativas para que possa realizar a finalidade pública.

24. Ainda, na concepção de José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques, o procedimento fiscalizatório em matéria tributária decorre, no Brasil, da competência outorgada pela Constituição que delimitou o âmbito de validade formal e material das normas de tributação a serem editadas pelas pessoas jurídicas de direito público interno; Alberto Xavier, opina no sentido de que a atividade administrativa de fiscalização representa a concreção da norma tributária que implica numa série de direitos e deveres recíprocos, entre o Fisco e os contribuintes; Hugo de Brito Machado, salienta que a fiscalização tributária decorre da competência legal e, portanto, o fisco tem o direito de examinar todos os livros e papéis que os contribuintes possuam, sejam estes obrigatórios ou não; Aurélio Pitanga Seixas Filho também pactua do entendimento de que a atividade fiscalizatória é o exercício ordinário de uma função legal.

25. Por fim, citamos Sacha Calmon Navarro Coêlho que destoa dos demais doutrinadores, afirmando que a investigação decorrente do § 1º do art. 145, da Constituição Federal é para aferir a capacidade contributiva dos estamentos de contribuintes e não para fiscalizá-los *a posteriori*.

Capítulo VII – O indício, a presunção, a ficção e o arbitramento no procedimento fiscal tributário.

26. Na atividade fiscalizatória tributária desenvolvida pela Administração Pública, são utilizados com frequência o indício, a presunção, a ficção e o arbitramento. Indícios, são elementos fáticos certos, dos quais, pelo exercício de indução lógica, pode-se chegar a uma conclusão de outro fato, mais relevante, que deve ser provado. Assim, por si só, o indício é insuficiente como valor probatório, carecendo de elementos mais concretos para que possa embasar um trabalho fiscal sério.

27. A presunção representa uma suposição de um fato desconhecido que é tido como verdadeiro, em consequência de outro fato conhecido, correlato ao primeiro. As presunções podem ser comuns, relativas *ou iuris tantum* e presunções absolutas ou *iuris et de iure*.

28. O ordenamento tributário brasileiro apresenta inúmeros casos de presunções como o saldo de caixa sem origem, manutenção do passivo de contas já pagas, depósitos bancários sem origem, etc... Tais hipóteses, no entanto, apresentam um elemento fático real, conhecido, a partir do qual a norma autoriza que se presuma a existência de outros fatos sancionáveis em termos fiscais.

29. A ficção é uma criação do legislador que faz uma valoração jurídica, dentro de uma norma legal, de um fato pré-jurídico, e conclui pela existência de outro fato, o qual, mesmo sendo falso é pela vontade da lei tido como verdadeiro. Daí a irreverência de Becker, de que “na ficção a lei estabelece como verdadeiro um fato que provavelmente ou com toda certeza é falso”.

30. O arbitramento é uma forma de mensuração da base de cálculo, somente aplicável quando a escrita ou os documentos apresentados pelo contribuinte se tornem imprestáveis ou insuficientes para traduzir o valor real tributável.

31. A legislação de inúmeros tributos prevê a figura do arbitramento sempre com base na omissão das informações dos contribuintes, extravio ou perda de documentos fiscais, ou quando os documentos apresentados sejam insuficientes ou não mereçam fé.

32. Sempre que *a posteriori* sejam encontrados ou apresentados os elementos concretos, há que ser reformulada a exigência inicial, adequando-a aos elementos reais, em obediência ao princípio da verdade material.

Capítulo VIII – O contribuinte em face à atividade fiscalizatória tributária: direitos e deveres, conflitos de interesse e a proteção constitucional

33. A atividade fiscalizatória tributária tem por escopo assegurar que a tributação seja eficiente e com esta eficiência proporcione ao Estado as condições de realização do bem comum e de cumprimento dos comandos da Constituição Federal, voltados às políticas sociais e ao desenvolvimento econômico.

34. Na relação jurídica tributária existem dois pólos: os cidadãos, com os encargos de contribuir para a realização dos fins do Estado; e, de outro, o Estado, pessoa política, dotada do poder dever de exigir que os encargos sejam cumpridos sem qualquer desvio ou artifício evasivo. Nesta contraposição de interesses é imprescindível a busca de um equilíbrio só alcançável através da disciplina normativa a partir da Carta Constitucional, mas principalmente, da compreensão e aplicação efetiva de seus princípios.

35. As Constituições ocidentais modernas dedicam inúmeros dispositivos aos *direitos* dos cidadãos, mas são raras as citações de *deveres*. No Brasil, dos setenta e sete incisos que tratam dos *Direitos e deveres individuais e coletivos*, apenas o primeiro cita o termo *obrigação*, apenas para dizer que “homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações”.

36. Quanto aos *direitos dos cidadãos* insertos ou emanados da Carta Magna em nosso país, em suas relações com a atividade fiscalizatória tributária, identificamos os seguintes: segurança jurídica; igualdade; legalidade; inviolabilidade de sigilo de correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, livre exercício do trabalho, propriedade e de planejamento fiscal lícito. *Segurança jurídica*, como não surpresa; *igualdade*, que respeite as diferenças entre os destinatários da norma e da ação fiscalizatória; *legalidade*, que subordine a atividade administrativa fiscal aos estreitos limites da lei; *inviolabilidade de sigilo*, que apresenta algumas limitações em relação às pessoas jurídicas; *livre exercício do trabalho*, com submissão à fiscalização, sem que esta, entretanto, cerceie tal

direito; *propriedade*, sujeita à incidência de algumas espécies tributárias e portanto passíveis de fiscalização mas que não podem afetar também este direito; e, por fim, o *planejamento fiscal*, consistente em organizar sua vida fiscal independentemente dos interesses arrecadatórios do Estado, mas dentro de critérios lícitos

37. Dentre os *deveres dos contribuintes*, podemos destacar: *o dever de pagar impostos*, como reflexo do dever de cidadania, de lealdade às instituições e de solidariedade humana; *o dever de colaboração*, como corolário do Estado de Direito que preconiza a participação de todos, inclusive nas regras de comportamento; *o dever de dizer a verdade*, que pressupõe transparência, ausência de subterfúgios ou simulações na declaração dos valores que tenham sido apurados como fatos imponíveis da obrigação tributária.

38. A fiscalização tributária não é ilimitada em seus poderes. Existem freios, principalmente encontrados na seara das garantias individuais dos cidadãos inseridas na Carta Constitucional. Há que se ter em conta, entretanto, que estes freios não são absolutos, que sofrem restrições diante do interesse social indisponível.

39. As garantias previstas na Carta Magna são os meios que o ordenamento constitucional adota para a proteção dos direitos. Assim, o constituinte estabeleceu o *habeas corpus*, para a proteção à liberdade de locomoção; o *mandado de segurança (individual ou coletivo)*, para a proteção do direito líquido e certo não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*; a *ação popular*, para anulação de ato lesivo ao patrimônio público; o *direito de petição*, em defesa do direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder; o *mandado de injunção*, para assegurar o exercício de direitos diante da ausência de norma regulamentadora; e, o *habeas data*, como garantia do acesso às informações que o Poder Público ou entidades de caráter público possuam a respeito do interessado. Em face à fiscalização tributária, porém, o contribuinte pode, em nosso entender, socorrer-se de apenas dois institutos: o *direito de petição* e o *mandado de segurança*. O *direito de petição*, quanto aos abusos ou excessos de poder que sejam cometidos pelas autoridades fiscais e o *mandado de segurança* contra ilegalidades ou abusos de poder, uma vez que o exercício da atividade fiscalizatória tributária ocorre por agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.

40. Além das garantias constitucionais asseguradas aos contribuintes, existem também as garantias *materiais e formais*. As *garantias materiais* representam a fixação de tributos justos votados por um parlamento livre, e também, o estabelecimento de normas que regulam a atividade fiscalizatória desses tributos representando o verdadeiro interesse dos cidadãos

dentro de um Estado Democrático de Direito. As *garantias formais* são representadas pela atividade jurisdicional em seu mister fiscalizador da Administração Pública em relação à tributação e inspeção tributária, provocável pelo contribuinte.

Capítulo IX – O abuso, o desvio de poder e o excesso de exação na atividade fiscalizatória tributária

41. O exercício do poder pelas autoridades administrativas decorre do consentimento dos cidadãos que, através de leis aprovadas por seus representantes, permitem que a Administração Pública exerça o controle de seus atos. Deste modo, qualquer proceder administrativo em dissonância com a norma é tirania, é arbítrio, carecendo de legitimidade.

42. Em inúmeras atividades públicas e, em especial naquelas em que os agentes detêm o poder de polícia, podem ocorrer anomalias, excessos, abusos ou desvios de finalidade, práticas essas que são repugnadas pelo Estado de Direito.

43. Duas figuras compõem o abuso de poder: o excesso no exercício do poder e o desvio de finalidade. Há *excesso* quando o agente exorbita no uso de suas faculdades, embora competente para realizar os trabalhos administrativos; há *desvio de finalidade*, quando, embora não ultrapasse os limites de sua competência, a autoridade age por motivos não previstos na lei ou não ditados pelo interesse público.

44. A doutrina pátria e do direito comparado defendem a nulidade dos atos praticados com abuso de poder. Esta nulidade há que ser vista com cautela em relação à atividade fiscal tributária, principalmente quando desta resulte um lançamento. Embora tenha ocorrido abuso de poder no interregno entre o início da fiscalização e o ato final de lançamento, este será válido e se não impugnado (sob pretexto de ser nulo) resultará na inscrição em dívida ativa, com presunção de certeza e liquidez.

45. Há que se ressaltar, também, que a nulidade do ato se confronta com a presunção de legitimidade dos atos administrativos. Esta nulidade deve ser buscada, portanto, junto à esfera de poder competente. Até que seja sacramentada a nulidade os atos são considerados válidos e resultam em efeitos jurídicos.

46. Tanto em nível constitucional como na legislação ordinária existem instrumentos coibitivos do abuso ou desvio de poder. É o caso do art. 5º, inciso XXXIV, aliena “a”, da Constituição Federal que *assegura o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de*

direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder e a Lei nº 4.898, de 09 de dezembro de 1965, que regula do direito de representação e o processo de responsabilidade administrativa, civil e penal, nos casos de abuso de autoridade.

47. Na esfera penal, existe o tipo denominado *excesso de exação*, considerado um crime contra a Administração Pública e que ocorre “quando o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber ser indevido, ou quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza”(§ 1º, Art. 316, Código Penal).

48. O contribuinte que se sentir ofendido quanto aos atos praticados com *excesso de exação*, pode, além da ação criminal, propor ação cível de reparação de danos, visando à restauração dos prejuízos que da ação indevida do agente administrativo tenham sido causados.

Capítulo X – A responsabilidade do Estado e dos agentes públicos pelos danos causados na atividade fiscalizatória tributária

49. A função institucional da Administração Pública é a realização do bem comum, devendo, nesse propósito, pautar-se por rígidos princípios éticos. Quando, entretanto, os agentes estatais assim não agem, ocorrem prejuízos aos administrados, o que induz ao Estado a conduzir tais danos.

50. No ordenamento jurídico brasileiro prevalece a responsabilidade objetiva do Estado, por força do § 6º, do art. 37, da Constituição Federal. Esta responsabilidade é circunscrita ao âmbito civil, uma vez que não sendo pessoa física, o Estado não pode ser criminalmente responsabilizado.

51. Embora presente no ordenamento a figura do regresso contra o funcionário, em caso de dolo ou culpa, esta ação regressiva raramente é utilizada, o que vem fazendo crescer a tendência, em âmbito doutrinário, da responsabilização pessoal do agente público em tais circunstâncias.

Capítulo XI – Questões polêmicas na relação entre o Fisco e os contribuintes na atividade fiscalizatória tributária

52. Algumas matérias têm sido objeto de amplas discussões na doutrina, nos meios acadêmicos e nos Tribunais, quando se referem aos limites fronteiriços entre o poder-dever das

autoridades fiscais e os direitos ou garantias constitucionais dos contribuintes. Isto acontece em relação à inviolabilidade de domicílio; o acesso às informações bancárias; a inviolabilidade da correspondência, da comunicação e dos dados; e o “direito ao silêncio”.

53. A Constituição Federal possui em elenco de direitos e garantias individuais. A nosso ver, tais direitos e garantias individuais não se projetam genérica e integralmente às empresas, pessoas jurídicas, uma vez que estas têm existência distinta da de seus membros. Quando um cidadão se associa a outro para a formação de uma empresa, estes passam a manipular valores que não lhes pertencem, que são a realização de fatos jurídicos dos quais decorrem a incidência de tributos de interesse de toda a coletividade.

54. A proteção à casa do cidadão onde este vive com seus familiares é um direito natural que foi projetado para a ordem constitucional e merece todo o respeito. No entanto, os estabelecimentos comerciais, industriais ou de prestação de serviços não podem – é nossa opinião – ser considerados asilos invioláveis do indivíduos. Da mesma forma, desfigura-se o conceito de casa, protegida constitucionalmente, quando transmutada, de forma irregular, em estabelecimento comercial.

55. Não temos dúvida em afirmar que a atividade fiscalizatória tributária há que respeitar o sigilo das correspondências pessoais, das comunicações telegráficas e telefônicas. O caráter pessoal há que estar presente, não se configurando quando são acessadas correspondências inter-empresariais constantes dos arquivos das empresas, as quais foram abertas, lidas e arquivadas.

56. No que concerne à inviolabilidade dos dados, entendemos que este é um direito pessoal, não extensivo à pessoa jurídica, uma vez que os dados das empresas são públicos, constando das Juntas de Comércio ou de Registros Públicos e qualquer cidadão pode solicitar certidões com tais informes.

57. Não vemos destituída de fundamento a opinião de que não há violação do sigilo bancário, quando os agentes da fiscalização tributária tenham acesso às informações bancárias dos contribuintes e os mantenham nos limites restritos das repartições fiscais. Se, ao contrário, divulgarem tais dados, devem ser responsabilizados administrativa e criminalmente, por infringência do art. 198 do CTN e art. 325 do Código Penal, respectivamente.

58. Por fim, em relação ao “direito ao silêncio”, não pactuamos da opinião de parte da doutrina de que os contribuintes podem negar-se a prestar informações ao Fisco, sob o pretexto de que tais informações poderiam vir a incriminá-los na hipótese de prática de qualquer ilícito

contra a ordem tributária. Tal direito, a nosso ver, só existirá quando aconteça a denúncia. Aí, sim, configurar-se-á a condição de acusado, preponderante para a aplicação desse instituto de direito penal.

BIBLIOGRAFIA

- ALESSI, Renato. *Sistema Istituzionale di Diritto Amministrativo*. 3 ed. Milano: Giuffrè, 1960.
- _____. *Instituciones de Derecho Administrativo*. Trad. de Buenaventura Pellisé Prats. Barcelona: Casa Ed, 1970.
- _____. *Principi di Diritto Amministrativo*. Vol. II, Milano: Giuffrè, 1966.
- ASOREY, Ruben O. *Protección Constitucional de los contribuyentes frente a la arbitrariedad de las Administraciones Tributarias*. Protección Constitucional de los Contribuyentes. Rubén O. Asorey (Director). Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2000.
- ATALIBA, Geraldo. *Lançamento – Procedimento regrado: discricionariedade na investigação e levantamento de dados. Esclarecimentos e informações do contribuinte. Impossibilidade jurídica de presunção quando a lei requer prova*. Estudos e Pareceres de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- _____. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5 ed. 5 tir. São Paulo: Malheiros, 1996.
- _____. *Princípios constitucionais do processo e do procedimento em matéria tributária (aula)*. RDT 46/121.
- _____. *República e Constituição*. 2 ed. (atualizada por Rosolea Miranda Folgosi). São Paulo: Malheiros, 1998.
- BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios Constitucionais do Processo Administrativo Disciplinar*. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- _____. *Princípios de Direito Administrativo e Tributação: Fronteiras e Implicações*. Justiça Tributária. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 763.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- _____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. (atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 1997.

- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de Direito Administrativo*. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- _____. *Discrecionariade e Controle Jurisdicional*. 2 ed. 5 tir. São Paulo: Malheiros, 2001.
- _____. *Elementos de Direito Administrativo*. 1 ed. 2 tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.
- _____. *Ato Administrativo e Direito dos Administrados*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.
- BANDEIRA DE MELLO, Osvaldo Aranha. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. Vol. I e II. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969.
- BARBOSA, Rui. *Oração aos Moços* (Prefácio de Edgard Batista Pereira). Rio de Janeiro: Ediouro, s/d.
- BASTOS, Celso. *A Constituição Brasileira 1988: Interpretações* (Coordenação Geral: Ives Gandra da Silva Martins), 2 ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1988.
- _____. *Direitos e Garantias Individuais*. A Constituição Brasileira de 1988: Interpretações. José Cretella Júnior, Ives Gandra da Silva Martins, José Francisco Resek ... et all. Rio de Janeiro, Forense Universitária, 1988.
- BASTOS, Celso Ribeiro e ALVES, Francisco de Assis. *Crimes contra a ordem tributária*. 3 ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998 (Pesquisas Tributárias – Nova Série 1).
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Poder de Polícia Fiscal*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.
- BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BELTRÁN, Jorge. *El principio constitucional de adecuada tutela jurisdiccional en materia tributaria*". Estudios de Derecho Constitucional Tributario - En homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui - coord.. Horacio A. García Belsunce. Buenos Aires: Depalma, 1994.

- BERSANI, Giuseppe. *L'accertamento tributário nella fase di accesso al domicilio del contribuente e di deroga al segreto bancario: Aspetti problematici e strumenti di tutela*. Torino: G. Giachipelli Editore, 1996.
- BLANCHET, Luiz Alberto. *Curso de Direito Administrativo*. Curitiba: Juruá Editora, 1998.
- BOBBIO, Norberto. *El positivismo jurídico: Lecciones de Filosofía del Derecho reunidas por el doctor Nello Morra*. Traducción de Rafael de Asís y Andréa Greppi. Madrid: Editorial Debate S.A., 1993.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *Da prova no processo administrativo tributário*. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1997.
- BOQUIMPANI, Eduardo. *Excesso de Exação*. Revista Tributária e de Finanças Públicas n° 34, setembro-outubro de 2000.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do Processo Administrativo Tributário e Lei Ordinária*. Justiça Tributária. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BUCCI, Maria Paula Dallari. *O princípio da razoabilidade em apoio à legalidade*. Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política 16/173.
- BUJANDA, Sainz de. *Hacienda y Derecho I*, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975.
- CAIS, Cleide Previtalli. *O processo Tributário*. 3 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- CANOTILHO, J.J. GOMES. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 2 ed. Coimbra: Almedina, 1998, p. 83.
- CARNELUTTI, Francesco. *Introduzione allo studio del Diritto Processuale Tributario*. Rivista di Diritto Processuale Civile n° 2, Padova: Cedam, 1932.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9 ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1997.
- CARVALHO SIMAS, Henrique. *Manual Elementar de Direito Administrativo*. 3 ed. ampl. rev. e atual. Rio de Janeiro: Liber Juris, p. 88.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000.
- _____. *Processo Administrativo Tributário*. RDT 9-10, São Paulo: Revista dos Tribunais, julho/dezembro de 1979.
- CASSAGNE, Juan Carlos. *El acto administrativo*. 2 ed. act. Buenos Aires: Abelardo-Perrot, 1974.
- CASTRO, Alexandre de Barros. *Teoria e Prática do Direito Processual Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000.
- _____. *Procedimento Administrativo Tributário*. São Paulo: Atlas, 1996.
- CAVALCANTE, Mantovanni Colares. *O sigilo bancário e a tutela preventiva*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 68, maio de 2001.
- CAVALCANTI, Francisco Queiroz Bezerra. *Reflexões sobre o Papel do Estado Frente à Atividade Econômica*. Revista Trimestral de Direito Público nº 20.
- CIRNE LIMA, Rui. *O conceito fundamental do Direito Administrativo*. Revista de Direito Administrativo, vol. 12, abril-junho de 1948.
- _____. *Princípios de Direito Administrativo Brasileiro*. 3 ed. Porto Alegre: Sulina, 1954.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 7 ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- _____. *Teoria e Prática das Multas Tributárias*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- _____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- CONTI, José Maurício e DEL-CAMPO, Eduardo Roberto Alcântara. *Crimes contra a ordem tributária*. 3 ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998 (Pesquisas Tributárias – Nova Série 1).
- CORWIN'S, Edward S. *The Constitution and what it means today*. Revised by Harold W. Chase and Craig R. Ducat, Seventh Printing. Princeton (USA): Princeton University Press, 1998.

- CRETELLA JR. José. *Anulação do Ato Administrativo por desvio de poder*. RDA nº 91- jan-mar, 1968.
- _____. *Curso de Direito Administrativo*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, pp. 16-17.
- _____. *Liberdades Públicas*. São Paulo: José Bushatsky, 1974
- _____. *O desvio de poder na Administração Pública*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário Jurídico*. 4 ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Forense, 1975.
- DELGADO, José Augusto. *Direitos Fundamentais dos Contribuintes*. Pesquisas Tributárias Nova Série – 6. Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2000.
- DENARI, Zelmo. *Cidadania e Tributação*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 10, julho de 1996.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 1997.
- _____. *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1991.
- DOTTI, René Ariel. *Garantia do direito ao silêncio e a dispensa do interrogatório*. RT 775/425 e segs, maio/2000.
- EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Procedimentos Fiscalizatórios e a Defesa do Contribuinte*. Campinas, SP: Copola, 2000.
- FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. *Liberdade e Tributação: a questão do bem comum*. [Htp://www.hottopos.com/](http://www.hottopos.com/) - Convenit Selecta IV -- Publisher: Raiumundus Lulus-Institut-Albert Ludwigs-Universität Freiburg – Freiburg im Breisgrau, 2000.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. Vol. I. São Paulo: Saraiva, 1990.
- _____. *Curso de Direito Constitucional*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 1982.
- _____. *Curso de Direito Constitucional*. 19 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1992.

- FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 4 ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2000.
- _____. *Estudos de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1996.
- _____. *Princípios de Proteção ao Contribuinte: Princípio da Segurança Jurídica*. Revista de Direito Tributário nº 47/56.
- _____. *Procedimento e Processo Administrativo*. Perspectivas do Rocha. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.
- FONROUGE, C.M. Giuliani. *Conceitos de Direito Tributário*. Tradução da segunda edição argentina do livro “Derecho Financiero” (Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970) por Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Livraria dos Advogados Editora, 1999.
- FRANÇA, Reginaldo de. *A antecipação da tutela no processo tributário*. Processo Administrativo e Judicial (Coordenadores: James Marins e Gláucia Vieira Marins). Curitiba: Juruá, 2000.
- FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. *O princípio constitucional da moralidade administrativa*. 2 ed. Curitiba: Genesis, 1993.
- _____. *Obrigações Administrativas*. Nova ed. Curitiba: Gênese, 1994.
- FREITAS, Gilberto Passos e FREITAS, Vladimir Passos. *Abuso de Autoridade: Notas de Legislação, Doutrina e Jurisprudência à Lei 4.898, de 9.12.65*. 6 ed. ampl. e revista, de acordo com a Constituição Federal de 1988. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.
- FÜHRER, Maximilianus C.A. e MILARÉ, Edis. *Manual de Direito Público e Privado*. 7 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.
- GARCIA DE ENTERRÍA, Eduardo e FERNANDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.
- GARCIA DE ENTERRÍA, Eduardo. *La constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. Madrid: Civitas, 1981
- GARCIA, Ron Genicolo. *A Fiscalização Tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 71, agosto de 2001.

- GENTILLI, Giorgio. *Le presunzioni nel Diritto Tributario*. Il Diritto Tributario. Coordinato da Antonio e Victor Uckmar, série I, volume LXVII. Padova: CEDAM, 1984.
- GONÇALVES, José Artur e MARQUES, Márcio Severo. *Processo Administrativo Tributário*. Revista de Direito Tributário nº 75. São Paulo: Malheiros, 1998.
- GORDILLO, Agustín A. *Tratado de Derecho Administrativo*. Parte General, Tomo I, Segunda Edición. Buenos Aires: Ediciones Macchi, 1994.
- GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. *Inviolabilidade de domicílio na Constituição*. São Paulo: Malheiros, 1993.
- HAMATI, Cecília Maria Marcondes. *Crimes contra a ordem tributária*. 3 ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998 (Pesquisas Tributárias – Nova Série 1).
- JACQUES, Paulino. *Curso de Direito Constitucional*. 4 ed. São Paulo: Forense, 1964.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário Jurídico Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2000.
- JUNQUEIRA, Aristides. *Crimes contra a ordem tributária*. 3 ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998 (Pesquisas Tributárias – Nova Série 1).
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Ampla Defesa e Conhecimento de Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade no Processo Administrativo*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 25. São Paulo: Oliveira Rocha, outubro de 1997.
- _____. *O princípio da moralidade pública e o Direito Tributário*. RDT 67/70.
- KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de Derecho Financiero Español*. 19 ed. Madrid: Marcial Pons, 1997.
- _____. *El principio de legalidad y da reserva de ley*. Revista de Direito Tributário nº 50/8-9.
- _____. *El Estatuto del Contribuyente y Las Facultades Normativas de La Administración (Derecho Tributario y ordem democrático)*. Justiça Tributária. São Paulo: Max Limonad, 1988.

- NAVARRINE, Susana e ASOREY, Rubén. *Presunciones y Ficciones en el derecho tributario*. Buenos Ayres: Depalma, 1985.
- NEUMARK, Fritz. *Princípios da La Imposición* (Trad. de José Zamit Ferrer). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales – Ministerio da Hacienda, 1974.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1990.
- _____. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1973.
- NOUR, Ricardo Abdul. *Comentários ao Código Tributário Nacional, Vol 2, Coord. Ives Gandra da Silva Martins*, São Paulo: Saraiva, 1998.
- OLIVEIRA, Ricardo Maris. *Processo Administrativo Tributário*. (Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins). Pesquisas Tributárias – Nova série 5. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Editora Revista dos Tribunais, 1999.
- PAOLA, Leonardo Sperb. *Presunções e Ficções no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.
- QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. *Do lançamento tributário – execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999.
- _____. *A inexistência de sigilo bancário frente ao poder-dever de investigação das autoridades fiscais. RDT n° 76*.
- QUINTERO, Florêncio Contreras. *La ejecución activa del presupuesto y el aspecto reparador de su control*. Disquisiciones Tributarias n° 19. Colección *Justitia et jus*. Venezuela: Talleres Graficos Universitarios, 1969.
- RIBAS, Lidia Maria Lopes Rodrigues. *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2000.
- ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. *Princípios Constitucionais do Processo Administrativo no Direito Brasileiro*. RDA 136, out-dez de 1997.
- _____. *Princípios Constitucionais dos Servidores Públicos*. São Paulo: Saraiva, 1999.
- RODRIGUES, Sílvio. *Direito Civil*. Vol. I – Parte Geral. 12 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1982.
- RODRIGUES, Marilene Talarico. *Direitos Fundamentais dos Contribuintes*. Pesquisas Tributárias – Nova Série 6 (Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins;

- _____. *Ensaio sobre Metodología y Técnica Jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1998.
- _____. *Poder Tributário y Tutela Judicial Efectiva- Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba I - Direito Tributário – Coordenação Celso Antonio Bandeira de Mello – São Paulo: Malheiros, 1997.*
- LASO, Enrique Sayagués. *Tratado de Derecho Administrativo I* Montevideo: Barreiro Y Ramos S.A, 1963.
- LIMA, Rui Cirne. *Princípios de Direito Administrativo Brasileiro*. 3 ed. Porto Alegre: Sulina, 1954.
- LOZANO, Ana Maria Juan. *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, 1993.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- _____. A supremacia constitucional como garantia do contribuinte. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 68, maio de 2001.
- _____. *Crimes contra a ordem tributária*. 3 ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998 (Pesquisas Tributárias – Nova Série 1).
- MAGALHÃES, Roberto Barcellos de. *Comentários à Constituição Federal de 1988 – Vol. I*. Rio de Janeiro: Liber Júrís, 1993.
- MANTECA, Rafael Ruiz, OLIVENCIA; Antonio-Rafael Hernández; LÓPEZ, Javier Fernández. *Introducción al Derecho y Derecho Constitucional*. Madrid: Editorial Trotta, 1994..
- MARINS, James. *A pena de morte para a Constituição*. Artigo publicado no jornal “Gazeta do Povo” de Curitiba, Pr, em 07/03/93.
- _____. *Aspectos da Antecipação de Tutela no Processo Tributário*. Justiça Tributária. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- _____. *Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial*, São Paulo: Dialética, 2001.
- _____. *Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário*. São Paulo: Dialética, 1998.

- _____. *Tutela jurisdicional efetiva em matéria tributária no Brasil: aspectos da antecipação de tutela no processo tributário*. Justiça Tributária. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- MARTÍNEZ, Soares. *Direito Fiscal*. 10 ed. reimpressão. Lisboa: Almedina, 2000.
- MARTINEZ, Ernesto Eserverri. *Presunciones legales y Derecho Tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons Ediciones Jurídicas S.A., 1995.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Crimes contra a ordem tributária*. 3 ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998 (Pesquisas Tributárias – Nova Série 1).
- MARTUSCELLI, Fernando José Dutra. *Código de Defesa do Contribuinte*. Belo Horizonte: Líder, 2001.
- MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno – De acordo com a EC 19/98.4* ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.
- _____. *Do lançamento tributário – execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 22 ed. atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 1997.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Processo Administrativo Tributário*. Processo Administrativo Fiscal (Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1997.
- _____. *Crimes contra a ordem tributária*. 3 ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998 (Pesquisas Tributárias – Nova Série 1).
- MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. (Tradução de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- MONTERO, Francisco Guío. *El contribuyente ante la inspección de Hacienda*. 5 ed. Valladolid-España: Editorial Lex Nova, 1999.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

- conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2000.
- ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*. 12 ed. atual. e aum. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.
- ROSEN, Harvey S. *Manual de Hacienda Pública*. Edición española a cargo de Ignacio Zubiri y Antonio de Lecea. Barcelona: Editorial Ariel S.A., 1998.
- SALGADO, Plínio. *Direitos e Deveres do Homem*. Rio de Janeiro: Livraria Clássica Brasileira, 1950.
- SALVETTI NETO, Pedro. *Curso e Teoria do Estado*. 5 ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1982.
- SANTAMARIA BALDASSARRE. *Le Ispezioni Tributarie*. Teoria e Practica del Diritto. Milano: Giuffrè, 1977.
- SANTOS, Moacyr Amaral. *Prova judiciária no cível e comercial*. Vol. V. São Paulo: Max Limonad, 1949.
- SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *O uso das presunções e ficções no Direito Tributário*. Revista Tributária e de Finanças Públicas nº 31. São Paulo: Revista dos Tribunais, março-abril de 2000.
- SCHIESARI, Néelson. *Direito Administrativo*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 1982.
- SCHOUERI, Luiz Eduardo. *Presunções simples e indícios no procedimento administrativo fiscal*. Processo Administrativo Fiscal. 2 vol. Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1997.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *A imunidade tributária e a não sujeição constitucional ao dever tributário*. Justiça Tributária. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 51.
- _____. *Crimes contra a ordem tributária*. 3 ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998 (Pesquisas Tributárias – Nova Série 1).
- _____. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário: a função fiscal*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- _____. *Processos judicial e administrativo concomitantes; autuação subsequente à ação judicial de iniciativa do contribuinte*

- e devido processo administrativo*. Processo Administrativo Fiscal 2º volume (coordenador: Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1997.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 9 ed. ver. 4 tir. São Paulo: Malheiros, 1994.
- SPÍNDOLA FILHO, Eduardo. *Código de Processo Penal Brasileiro anotado*. 3 ed. Vol. III. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955.
- TAGLIAFERRO, Kleber Augusto. *A Constituição Federal e a Lei do Sigilo Bancário: tensão entre Princípios*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 66, março de 2001.
- TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 10 ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1989.
- TORRES, Ricardo Lobo. *O Estatuto do Contribuinte*. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro (Coordenador: Hugo Maurício Sigelman). Vol. II. Direito Tributário. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 1999.
- TOURINHO, Arx da Costa. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 3 ed. (Coordenador: Carlos Valder do Nascimento). Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- UCKMAR, Victor. *El Sistema Tributário: Las instituciones, Las Administraciones Fiscales, Los Contribuyentes*. Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba 1 - Direito Tributário (organizador: Celso Antônio Bandeira de Mello). São Paulo: Malheiros, 1997.
- _____. *Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário*; Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, EDUC, 1976..
- VIEIRA, José Roberto. *O princípio da legalidade na administração*. Revista de Direito Público nº 97/146.
- XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- _____. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 8.
- WADE, E.C.S and BRADLEY, A.W. *Constitutional and administrative law*. London: Longman, s/d.

- WEBER, Albrecht. *A Comunidade Europeia*. “El procedimiento administrativo en el Derecho Comparado”. 1 ed. Madrid: Editorial Civitas S.A.
- ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria Geral do Estado*. Trad. de Karin Praefke-Aires Coutinho. Coord.: J.J.Gomes Canotilho, 3 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.