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

ESTADO SOCIAL E TRIBUTAÇÃO:
UMA NOVA ABORDAGEM SOBRE O DEVER DE INFORMAR E A RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO

Luciana Grassano de Gouvêa Mélo

Recife
2006

Luciana Grassano de Gouvêa Mélo

ESTADO SOCIAL E TRIBUTAÇÃO:
UMA NOVA ABORDAGEM SOBRE O DEVER DE INFORMAR E A RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO

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

Área de Concentração: Direito Público

Linha de Pesquisa: Estado, Poder Regulador e Tributação

Orientador: Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa
Co-orientador: Prof. Dr. Manuel Pires (Universidade Lusíada, Lisboa).

Recife
2006

Mélo, Luciana Grassano de Gouvêa

Estado social e tributação: uma nova abordagem sobre o dever de informar e a responsabilidade por infração / Luciana Grassano de Gouvêa Mélo. – Recife : O Autor, 2006.

245 folhas.

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

Inclui bibliografia.

1. Direito tributário - Brasil. 2. Estado social - Tributação - Brasil. 3. Relação fisco-contribuinte - Brasil. 4. Princípios constitucionais tributários - Brasil. 5. Proporcionalidade - Direito tributário - Brasil. 6. Justiça tributária - Isonomia - Capacidade contributiva - Brasil. 7. Segurança jurídica - Legalidade tributária - Brasil. 8. Responsabilidade - Infração tributária - Brasil. 9. Administração tributária - Dever de informar - Brasil. 10. Poder judiciário e *political questions* - Brasil. I. Título.

342 CDU (2.ed.) UFPE

343.8104 CDD (22.ed.) BSCCJ2006-021

Luciana Grassano de Gouvêa Mélo

ESTADO SOCIAL E TRIBUTAÇÃO: UMA NOVA ABORDAGEM SOBRE O DEVER DE INFORMAR E A RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito do Recife/Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco como requisito parcial para obtenção do grau de Doutor em Direito Tributário
Orientador:Prof.Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa

A Banca Examinadora composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu o candidato à defesa em nível de Doutorado e a julgou nos seguintes termos:

MENÇÃO GERAL Aprovado

Prof. Dr. Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti - Presidente/UFPE

Menção: Aprovado Assinatura:

Prof. Dr. Manuel Pires – 1º Examinador/Universidade Lusíada de Lisboa

Menção: Aprovado em distinção Assinatura:

Prof. Dr. Adonis da Costa e Silva – 2º Examinador/ UNICAP

Menção: APROVADO Assinatura:

Prof. Dr. José Souto Maior Borges – 3º Examinador/UFPE

Menção: aprovado Assinatura:

Prof. Dr. Gustavo Ferreira Santos – 4º Examinador/UFPE

Menção: Aprovado, com distinção Assinatura:

A minha querida avó Maria Grassano de Gouvêa
cujo amor, dedicação e exemplo de força e generosidade
inspiram esta singela homenagem.

AGRADECIMENTOS

Meu primeiro e mais necessário agradecimento é a meus pais, José Luiz e Aida. Agradeço desde sempre, todos os dias e por tudo.

Agradeço ao meu amado filho Diogo, pelos beijos e sorrisos, que certamente fizeram desta uma jornada menos árdua.

A Adriana, Mônica e Neto, pela amizade fraterna.

A Cláudio Ferreira, pelo apoio.

Agradeço aos professores Raymundo Juliano Feitosa, pela confiança e Manuel Pires, pela profícua orientação e calorosa recepção em Lisboa, onde vivi uma temporada de estudos e de vida tão gratificante e inesquecível.

Josi, Carminha e Ana Paula Borba, igualmente, merecem os meus agradecimentos, por todo empenho em dar soluções às minhas dificuldades.

Agradeço, também, a Maria das Graças Corrêa Oliveira, pelo minucioso e incansável trabalho de revisão.

Por fim, agradeço à Universidade Federal de Pernambuco e à Procuradoria Geral do Estado de Pernambuco, pelas licenças concedidas.

A CAPES, agradeço o incentivo pela concessão de bolsa para estágio de doutoramento.

Sem estes apoios, certamente, não adiantaria o meu empenho pessoal.

"(...) entre o oito e o oitenta há, afinal de contas, setenta e duas hipóteses de concretização de um *tradeoff* que não debite todos os custos e ônus a uns e credite todos os proveitos e benefícios a outros. Ousemos, pois, enfrentar os extremos e buscar o *juste milieu*, onde, segundo reza um aforismo bem conhecido, reside a virtude."

(José Casalta Nabais, 2005).

RESUMO

MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. **Estado social e tributação**: uma nova abordagem sobre o dever de informar e a responsabilidade por infração. 2006. 245 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas / FDR, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

Trata-se de um estudo sobre as transformações ocorridas nas relações de tributação, no âmbito do Estado social de Direito, transformações que impõem uma releitura dos princípios constitucionais da "segurança jurídica", da "legalidade", da "isonomia" e da "proporcionalidade" aplicados ao Direito Tributário, cuja exegese deve ter em conta a construção de um sistema tributário que se ocupe de encontrar o justo equilíbrio entre a proteção ao direito individual, de um lado, e a garantia de uma distribuição isonômica da carga tributária, de outro. Nesse contexto, são analisados aspectos do dever de informar, especificamente aquele imposto às instituições financeiras, e da responsabilidade por infração, com especial relevância à caracterização da responsabilidade subjetiva em matéria de infração tributária e a análise da possibilidade de transpor ao ordenamento nacional a teoria da interpretação razoável como eximente da responsabilidade por infração tributária. O dever de informar e a responsabilidade por infração serviram de paradigma para demonstrar que os fins do Estado social para serem atingidos em sua perspectiva fiscal impõem que se reconheça, respeite e ampare o contribuinte frente aos pesados encargos que passou a assumir em razão do dever de colaboração para com a Administração tributária e se conceda os meios necessários à Administração para que realize as tarefas de fiscalização e controle, essenciais para se atingir uma tributação isonômica.

Palavras-chave: Relação Tributária. Princípio da Proporcionalidade. Justiça Fiscal.

ABSTRACT

MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. **Social state and taxation**: a new approach to the duty of informing and the responsibility for infringement. 2006. 245 f. Doctoral Thesis (PhD of Law) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas / FDR, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

This is a study about the transformations occurred to the relations of taxation, within the scope of the Social State of Law. These transformations demand a re-reading of the constitutional principles of the "judicial security", the "legality", the "isonomy" and the "proportionality" applied to the Taxation Law whose exegesis must take into account the construction of a taxation system that is committed to finding the fair balance between both the protection to the individual right and the guarantee of an isonomic distribution of the tax liability. Some aspects are analyzed in this context: the duty of informing specifically that tax to the financial institutions, the responsibility for the infringement, with special relevance to the characterization of subjective responsibility concerning tributary infringement and the analysis of the possibility of transferring to the national ruling the theory of reasonable interpretation as exemption of the responsibility for tributary infringement. The duty of informing and the responsibility for infringement were both used as paradigm to demonstrate that to be attained, the objectives of the social Estate in its fiscal perspective demand the contributor to be recognized, respected, and supported to face the heavy incumbencies he has assumed due to the duty of collaborating with the Tributary Administration. It is also important that the necessary means are given to the Administration so that it can fulfill the tasks of invigilating and controlling, essential to achieve isonomic taxation.

Key-words: Tributary Report. Proportionality Principle. Fiscal Justice.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO..... 10

CAPÍTULO 1 - O DESENVOLVIMENTO DO ESTADO SOCIAL, A TRANSFORMAÇÃO DOS PODERES E DO DIREITO PÚBLICO 14

CAPÍTULO 2 - RELEITURA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS FRENTE AO DESENVOLVIMENTO DO ESTADO SOCIAL: UM OLHAR VOLTADO AO DIREITO TRIBUTÁRIO..... 38

2.1 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA 38
2.1.1 Conteúdo de Segurança Jurídica: Elementos Caracterizadores..... 43
2.1.2 Concepção Liberal de Segurança Jurídica 49
2.1.3 Segurança Jurídica no Estado Social de Direito 56
2.2 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE 62
2.2.1 Notas Sobre a Intensidade do Princípio da Legalidade em Outros Ordenamentos Jurídicos: o Português, o Italiano e o Espanhol 66
2.2.2 A Reserva Legal em Matéria Tributária e a Constituição Federal de 1988 71
2.2.3 Princípio da Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro 77
2.3 PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA 81
2.3.1 Capacidade Contributiva como Critério Fundamental de Isonomia no Âmbito Tributário 86
2.3.2 Capacidade Contributiva e Extrafiscalidade 90
2.3.3 Âmbito de Aplicação do Princípio da Isonomia em Matéria Tributária 93
2.3.4 Isonomia na Aplicação das Leis Tributárias 98
2.4 PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE 102
2.4.1 Dimensões do Princípio da Proporcionalidade: Juízos Componentes 107
2.4.1.1 **Juízo de adequação** 108
2.4.1.2 **Juízo de necessidade** 111
2.4.1.3 **Juízo de proporcionalidade em sentido estrito** 114
2.4.2 Princípio da Proporcionalidade, Supremacia do Interesse Público e Direito Tributário 117
2.4.3 Princípio da Proporcionalidade na Doutrina do Direito Tributário Brasileiro .. 122

CAPÍTULO 3- RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA: EM BUSCA DO EQUILÍBRIO ENTRE EFICIÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E PROTEÇÃO DOS DIREITOS INDIVIDUAIS: DOIS CASOS PARADIGMÁTICOS..... 128

3.1 O DEVER DE COLABORAR COM A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E A FACILITAÇÃO DE INFORMAÇÃO SOBRE TERCEIROS..... 135
3.1.1 Fundamento Constitucional do Dever de Colaborar com a Administração

	Tributária.....	135
3.1.2	Conceito e Enquadramento Legal do Dever de Informação sobre Terceiros.....	141
3.1.3	Limite Constitucional ao Dever de Informação das Instituições Financeiras: o Direito à Intimidade e sua Evolução Histórica.....	148
3.1.3.1	**Âmbito da intimidade econômica**	152
3.1.4	A Questão do Sigilo Bancário	159
3.1.4.1	**Evolução legislativa**	161
3.1.4.2	**Âmbito atual do sigilo bancário**	164
3.2	RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA	170
3.2.1	Culpabilidade como Elemento Essencial à Aplicação da Sanção Tributária	171
3.2.2	Aplicação dos Princípios Gerais do Direito Penal às Infrações Administrativas Tributárias	174
3.2.3	Culpabilidade em Matéria de Responsabilidade por Infração Tributária em Outros Ordenamentos: Breve Análise	180
3.2.3.1	**No ordenamento português**	180
3.2.3.2	**No ordenamento espanhol**	183
3.2.3.3	**No ordenamento italiano**	188
3.2.4	O Sistema Tributário Nacional e a Responsabilidade por Infração Tributária: Exegese do art. 136, do CTN	191
3.2.5	A Interpretação Razoável da Norma como Eximente da Responsabilidade por Infração Tributária	198
	CONCLUSÔES	213
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	223

INTRODUÇÃO

O objeto da presente tese doutoral resultou do grande interesse pessoal da autora em pesquisar a importância que a doutrina do Direito Tributário nacional dá ao acatamento da cláusula do Estado social de Direito, e o que ela em especial representa para a compreensão dos princípios constitucionais da segurança jurídica, da legalidade, da proporcionalidade e da isonomia aplicados à tributação.

O interesse pela questão manifestou-se ao longo do exercício da prática docente, na qualidade de professora de Direito Tributário da Universidade Federal de Pernambuco, após anos de estudo e pesquisa para o preparo de aulas do curso de graduação, bem como ao longo de anos de trabalho na Advocacia pública estadual. Em ambas as situações, a autora pôde observar, de forma empírica, que a doutrina do Direito Tributário nacional parecia não vir dando o devido acatamento à cláusula do Estado social de Direito nos termos mencionados.

O ponto de partida do presente trabalho foi procurar identificar se efetivamente a cláusula do Estado social de Direito teria cumprido uma função na mudança do papel desempenhado pelos poderes de Estado e em que aspectos principais essa mudança teria implicado em alguma transformação do Direito público, questão que é tratada no Capítulo 1 – O Desenvolvimento do Estado Social, a Transformação dos Poderes e do Direito Público, quando foram analisadas as transformações nas formas de atuação dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário engendradas pelo desenvolvimento do Estado social, e identificadas claras sinalizações de mudança na concepção dos princípios da segurança jurídica e da legalidade. Como desdobramento, no Capítulo 1 também é identificada a necessidade de se desenvolver os

parâmetros da proporcionalidade, face, às atuações discricionárias do Poder Legislativo e da expansão da atuação jurisdicional para a solução das chamadas *political questions*, o que é essencial para a preservação do princípio democrático e dos direitos fundamentais.

No Capítulo II - Releitura dos Princípios Constitucionais Frente ao Desenvolvimento do Estado Social: um olhar voltado ao Direito Tributário, aborda-se outro aspecto, que decorre diretamente do questionamento anterior, e que diz respeito à identificação de possíveis mudanças na concepção do Direito público, a partir da cláusula do Estado social de Direito, e da necessidade de se fazer uma releitura dos princípios constitucionais tributários, com vistas a aprimorar o desenvolvimento e a aplicação de princípios próprios do Estado social, como, por exemplo, a capacidade contributiva e a proporcionalidade. Tematiza, igualmente, a questão de como adequar ao Estado social de Direito, princípios já bastante desenvolvidos, dado que próprios do Estado liberal, caso, por exemplo, da segurança jurídica e da legalidade.

Por último, no Capítulo III - Relação Jurídica Tributária: em busca do equilíbrio entre eficiência da administração tributária e proteção dos direitos individuais, é verificado, em relação a dois casos paradigmáticos – o dever de informar das instituições financeiras e a responsabilidade por infração tributária, em que medida a doutrina do Direito Tributário nacional estaria dando acatamento à cláusula do Estado social de Direito para a solução de questões de Direito Tributário que envolvem princípios constitucionais.

Tais casos são considerados “difíceis” porque em relação a eles tanto convergem várias normas que podem determinar decisões judiciais distintas - dever de informar, como inexiste uma norma exatamente aplicável, em especial no que concerne à possibilidade da interpretação razoável servir como eximente da responsabilidade por infração tributária.

Importa dizer que a escolha desses dois casos práticos, pela sua abrangência, possibilitou trabalhar uma indagação que serviu de móvel a um questionamento central que se buscou analisar

no decorrer do trabalho e que diz respeito a como identificar os parâmetros capazes de possibilitar um equilíbrio na relação jurídica tributária, ou seja, como encontrar a justa medida da proteção dos direitos do cidadão contribuinte *vis a vis* o interesse fiscal, constitucionalmente relevante.

Buscou-se responder, ainda, a uma questão que parece decorrer naturalmente dos objetivos do Estado social, qual seja a repercussão do fenômeno de "massificação das relações tributárias" na relação Fisco-contribuinte, sobretudo por conta da transferência ao contribuinte, da tarefa de interpretar e aplicar a legislação tributária, como também da imputação de inúmeros deveres de colaboração, em especial de facilitação de informações sobre terceiros, com transcendência tributária, o que precisa ser considerado juntamente com as imposições constitucionais decorrentes do princípio da solidariedade, do interesse fiscal e da justa tributação.

Os dois casos foram, portanto, analisados à luz de todas essas questões e se mostraram adequados para demonstrar o comportamento da doutrina tributária nacional seja em relação ao modo como encara os interesses em jogo na relação de tributação, seja em relação à importância que confere à concepção social de Estado e seus reflexos na tributação.

Para que fosse possível realizar uma abordagem do tema que dialogasse com as várias experiências e métodos, postura, segundo se advoga, apropriada para um mundo cada vez mais integrado, foi desenvolvido um árduo trabalho de recolha bibliográfica, com o objetivo de verificar "o estado da arte" em alguns ordenamentos europeus, em especial os de Portugal (CASALTA NABAIS), Espanha (BERNAL PULIDO; ANÍBARRO PÉREZ) e Itália (TESAURO; FALSITA), escolhidos em razão da identidade e influência que exercem no ordenamento jurídico brasileiro. Igualmente as doutrinas americana e inglesa foram visitadas, em especial no tocante ao conteúdo do primeiro Capítulo deste estudo, por terem desenvolvido bastante a temática do ativismo judicial. Referidas abordagens não tiveram a pretensão de

transpor, de forma mecânica, a experiência de outros ordenamentos para a realidade nacional. Seu escopo foi tão somente enriquecer o debate e buscar identificar o tratamento dado em situações semelhantes, embora em contextos sócioculturais diferenciados, para que, com as devidas adequações ao ordenamento nacional, seja possível introduzir-se as modificações substantivas que o país está a requerer.

Na condição de pesquisadora e bolsista da Comissão de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - CAPES, órgão ligado ao Ministério da Educação, sob o patrocínio do Programa de Desenvolvimento de Estágio de Doutoramento – PDEE, a autora efetuou, ao longo de nove meses, recolha bibliográfica em Portugal, país onde realizou seu estágio de doutoramento, e na Espanha, pela igual excelência de sua produção científica na área estudada. Em Lisboa, pesquisou nas seguintes instituições: Universidade Lusíada, Universidade de Lisboa, Tribunal Constitucional, Procuradoria Geral da República, Centro de Estudos Fiscais do Ministério das Finanças. Em Madri, no Centro de Estudos Políticos e Constitucionais – CEPC, na Universidade Carlos III, e na Universidade Complutense.

O resultado dessa investigação, objeto do presente trabalho, pretende ter demonstrado que para serem atingidos os fins pretendidos pelo Estado social, em sua dimensão fiscal, é fundamental que o contribuinte seja considerado e apoiado, face aos pesados encargos que o dever de colaborar com a Administração tributária lhe impõe, como também é importante que sejam concedidos à Administração, os meios de que precisa para realizar as tarefas de fiscalização e de controle na perspectiva do País vir atingir uma tributação isonômica.

CAPÍTULO 1 - O DESENVOLVIMENTO DO ESTADO SOCIAL, A TRANSFORMAÇÃO DOS PODERES E DO DIREITO PÚBLICO

Nos últimos cem anos presenciou-se a uma transformação radical no âmbito da atuação do Estado, que, ao invés de confinar-se em si mesmo e limitar-se a estabelecer políticas de defesa, da ordem pública, do Direito Penal e de outras áreas tradicionalmente reservadas à atuação estatal, conforme o modelo de Estado liberal, construído com base na divisão entre sociedade e Estado[1], passou também a desempenhar a função de "provedor" de serviços sociais e a assumir a regulação de grande parte dos atos e negócios rotineiros levados a cabo pela sociedade. Não mais visto como uma ameaça aos valores burgueses clássicos, o Estado, passou a ser orientado por novos fins e valores expressos na função de "distribuir bens jurídicos de conteúdo material, através de um sistema de prestações sociais de diversos signos" (GONZÁLEZ MORENO, 2002, p. 45 e 46) [2].

Essa mudança está relacionada às dificuldades do pós-guerra, quando a necessidade de reconstrução enfrentada por grande parte das nações industrializadas conduziu à idéia de um Estado cuja atuação se fizesse em uma perspectiva positiva, não negativa como ocorria no Estado liberal. Ou seja, a sociedade passou a requisitar a ação estatal para regular a vida social, econômica e cultural com o objetivo de promover a distribuição da riqueza e a criação de oportunidades para o gôzo dos direitos e liberdades civis, mudando-se a perspectiva de um

[1] MOLAS, Isidre. *Derecho constitucional*. Madrid: Tecnos, 2005, p. 58.
[2] GONZÁLEZ MORENO, Beatriz. *El estado social*. Naturaleza jurídica y estructura de los derechos sociales. Madrid: Civitas, 2002. (Tradução livre da autora)

Estado de ação meramente protetiva, para um Estado social, empreendedor de políticas de ações afirmativas.

Dizer que o Estado liberal foi concebido em uma perspectiva negativa é defini-lo pelo absenteísmo, enquanto aliar o Estado social a uma perspectiva positiva, é caracterizá-lo pelo intervencionismo, cujo objetivo é atingir fins de interesse geral. Assim, sua intervenção se legitima.

> […] pela pretensão de lograr um mínimo de justiça social, conseguir uma maior efetividade no conteúdo de outros direitos e liberdades. O reconhecimento do Estado social está diretamente relacionado com o valor de igualdade entendida esta como igualdade real ou efetiva. Mas cujo logro se converte em missão do Estado a de limar os desequilíbrios que possam considerar-se extremos, provenientes do livre desencadeamento das forças sócio-econômicas (MERINO MERCHÁN e outros; 1997, p. 160)[3]

A mudança de concepção de Estado não deixou de carregar em si uma forte tensão entre a idéia liberal de separação e controle de poderes e a convicção, de base socialista, de que a verdadeira liberdade requer a ação governamental, e não a sua abstenção. Por conseguinte, ficou à responsabilidade de todos os poderes do Estado social de Direito a tarefa de atingir o equilíbrio entre esses dois ideais que historicamente competem entre si.

É importante referir que a doutrina constitucional[4] vem discutindo largamente a compatibilidade entre os princípios básicos do Estado de Direito e do Estado social, sem que tenha chegado a um acordo sobre a possível convivência dos postulados clássicos do Estado de

[3] MERINO MERCHÁN, José Fernando; PÉREZ-UGENA COROMINA, María; VERA SANTOS, José Manuel Vera. *Lecciones de derecho constitucional*. Madrid: Tecnos, 1997. (Tradução livre da autora)

[4] Para conhecer as posições fundamentais, ver: MEIL LANDWERLIN, Gerardo A. El Estado social de Derecho: Forsthoff y Abendroth, dos interpretaciones teóricas para dos posiciones políticas. *Revista de Estudios Políticos*, Madrid, n. 42, p. 221 ss., nov./dic., 1984. Para Nuño, o "Estado social no puede considerarse como contrapuesto al Estado de Derecho, sino como la evolución social y cultural de éste, y por eso, ambos se constitucionalizan." NUÑO, Ulises Coello. *La constitución abierta como categoría dogmática*. Barcelona: Bosch, 2005, p. 164.

Direito - segurança jurídica, separação de poderes e legalidade -, e as exigências de igualdade material típicas do Estado social.

O caminho doutrinário seguido por este estudo acompanha a posição hoje majoritária, de que é precisamente

> […] o princípio democrático que dota da necessária coesão interna aos requisitos e garantias do Estado de Direito com as exigências materiais do Estado social. Esses três elementos aparecem como interdependentes desde o momento em que o Estado de Direito supera seu caráter formal e se integra com os conteúdos materiais de que lhe dota a sociedade, em exercício de um direito de participação democrática, submetido em todo caso ao princípio de legalidade e ao marco competencial constitucionalmente estabelecido, o que vem a fechar o círculo do Estado social e democrático de Direito" (GONZÁLEZ MORENO, 2002, p. 44). (Tradução livre da autora)

Sem dúvida a mudança de concepção e da forma de atuação do Estado resultou num aumento significativo dos poderes das autoridades públicas, em particular do Executivo, com considerável incremento de sua atuação discricionária, caracterizada por uma margem de liberdade de escolha e decisão conferida pela lei ao administrador público, para que possa atuar no sentido de alcançar fins relacionados aos interesses públicos[5]. Tal fato levou, conseqüentemente, à imposição de maior controle desses atos, seja pelo Parlamento, através do controle político, seja por meio do papel desempenhado pelo Poder Judiciário[6].

Não é demais reafirmar que o objetivo do presente trabalho é analisar a relação Estado-cidadão, mais especificamente, Fisco-contribuinte, sob a ótica de uma relação jurídica que necessita ser balanceada e equilibrada, a despeito de ambos sujeitos terem interesses distintos

---

[5] Sobre o poder discricionário, conferir: GALLIGAN, Denis James. *Discretionary powers*– A legal study of official discretion. Oxford: Clarendon Press, 1990.

[6] Sobre a discricionariedade administrativa e seu controle judicial, ver: HEMALATHA DEVI, P. *Administrative discretion and judicial review*. New Delhi: Mittal Publications, 1994. A autora, na primeira parte da obra, além de conceituar a discricionariedade administrativa, trata da dinâmica da tomada de decisão governamental e das técnicas de controle judicial da discricionariedade administrativa.

que, no mais das vezes, se contrapõem, ou seja, de um lado o interesse do contribuinte de ter o maior espaço possível de proteção legal de seus direitos individuais e, de outro lado, o interesse do Fisco de tornar-se tão eficiente quanto possível o que, no mais das vezes, implica em restrição a direitos individuais[7].

Na perspectiva apontada, os princípios constitucionais desempenham papel fundamental, particularmente o princípio da proporcionalidade, pois requer que as ações empreendidas pelas autoridades públicas sejam tomadas tendo sempre como guia, de um lado, os objetivos que pretendem alcançar, e de outro, que não seja praticada ação se, para praticá-la, os custos se mostrem excessivos em relação aos benefícios a serem alcançados.

É nesse ambiente que o princípio da proporcionalidade, inicialmente desenvolvido como instrumento de proteção de direitos e liberdades fundamentais, tem sido transplantado para diversos outros ramos do Direito, como é o caso do Direito Econômico e do Direito Tributário, ganhando significados diferentes, em diferentes contextos. E não obstante possa parecer diferente, o princípio da proporcionalidade tem um conteúdo de aplicação muito similar nos diversos ramos do Direito nos quais vem sendo desenvolvido (TRIDIMAS , 1999, p. 65-84)[8].

Na área do Direito Administrativo, esfera na qual se inclui a Administração Tributária, parece claro que o sistema legal pode ter por base objetivos diferentes e, no mais das vezes, conflitantes. Ou seja, o sistema legal do Direito Administrativo pode estar focado no objetivo de tornar a ação administrativa cada vez mais eficiente, com vistas a permitir um alargamento do interesse público sob as melhores condições possíveis ou, de outro lado, pode ter por objetivo

---

[7] Numa outra ótica, não menos acertada, João Caupers afirma: "O sentimento predominante do cidadão em face do Estado já não se traduz num *não me tires* – liberdade, dinheiro – mas num *dá-me* – aulas, cuidados de saúde, emprego. Apesar disto, é uma relação de amor-ódio, pois o cidadão que mais exige do Estado é o mesmo que mais renitente é em financiar as actividades deste, como se a dependência relativamente ao Estado e a omnipresença deste produzissem uma dissociação entre o cidadão-beneficiário e o cidadão-contribuinte". CAUPERS, João. Sobre o estado do Estado. In: *AB VNO AD OMNES 75 anos da Coimbra Editora*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1998, p. 271.

[8] TRIDIMAS, Takis. Proportionality in community law: searching for the appropriate standard of scrutiny. In: ELLIS, Evelyn (Ed.). *The Principle of proportionality in the laws of Europe*. Oregon: Hart Publishing, 1999, p. 65-84.

assegurar a proteção mais ampla possível do cidadão em relação à Administração. Parece óbvio que na primeira perspectiva, a lei deve reconhecer à Administração uma gama extensa de prerrogativas, enquanto que na segunda perspectiva, a lei deve impor à Administração maiores limites à sua margem legal de liberdade de ação.

O Direito Administrativo clássico do século dezenove e início do século vinte indiscutivelmente posicionou-se em favor da proteção dos direitos privados, não podendo ser diferente, em vista da concepção de Estado de índole negativa, então vigente, segundo a qual a intervenção administrativa era restrita às áreas relacionadas à soberania e à ordem pública, e o bem-estar dos cidadãos era compreendido a partir da sua liberdade e independência frente ao Estado, nunca sob a ótica de um Estado de ação interventiva.

A Primeira Grande Guerra sinalizou, todavia, um novo ciclo de expansão do intervencionismo econômico, reforçado pela crise econômica de 1929, que se seguiu e, posteriormente pela Segunda Guerra Mundial, quando o Estado passou a ser solicitado a intervir ativamente na administração das atividades econômicas e sociais, estendendo-se progressivamente essa intervenção a um número cada vez maior de atividades (AMARAL, 2006, p. 82-83)[9].

As condições históricas aludidas levaram a que a interferência do Estado na sociedade sofresse alterações tanto de grau como de natureza, de forma que, superando um tempo histórico no qual a sociedade desejava distância do Estado, chegou-se a uma situação em que o apelo da sociedade à intervenção do Estado passou a ser permanente e crescente, e a se expandir às esferas econômica e social (por mais médicos nos hospitais públicos, por melhores escolas e transportes públicos, por maiores subsídios à agricultura e às exportações, etc.). Ou seja, como diz Caupers, a

[9] AMARAL, Diogo Freitas do. *Curso de direito administrativo*. v. I. Coimbra: Almedina, 2006.

sociedade passou "a exigir cada vez mais do Estado: a nossa liberdade de agir converteu-se num direito de crédito à actuação estatal" (1998, p. 271)[10].

Nesse novo cenário, as regras do Direito Administrativo clássico passaram a constituir obstáculo para o atingimento de uma ação administrativa efetiva e eficiente, importando ressaltar o fato de que, compatível com a concepção liberal de Administração, seu encargo era a manutenção da ordem social, engendrando um aparato de estabilização das relações sociais, e não de transformação social.

As mudanças sociais em curso determinaram, igualmente, nova função da Administração pública, qual seja a de intervir nas relações sociais e econômicas e nos interesses de ordem privada. O rol de proibições à atuação da Administração, presente no Direito Administrativo clássico, parecia não servir àquela nova Administração, que passou a assumir um papel essencial no desenvolvimento das questões sociais e econômicas.

O Estado social não é facilmente conceituável[11]. No entanto, o que se extrai da literatura analisada a respeito da matéria (CAMPOAMOR, 2002; ROYO, 1984)[12] é que, em contraste com o Estado liberal, que se caracterizava como aquele cuja principal preocupação era proteger certos

---

[10] Hoje já se fala das transformações do próprio Estado social, no sentido de que o "Estado de nuestros días no sólo se caracteriza por su pérdida creciente de protagonismo em favor de organismos supranacionales y de entes públicos infraestatales, esto es, por uma pérdida de poder de tipo *vertical*. De forma paralela, el Estado también está perdiendo protagonismo *horizontalmente*, em beneficio de la sociedad y – em especial – del mercado. En los últimos años se asiste a uma profunda reformulación del papel y de las funciones estatales, reformulación que altera substancialmente el pacto alcanzado en Europa tras la segunda guerra mundial entre socialismo y liberalismo – el pacto entre colectivismo y capitalismo encarnado en el Estado social o del bienestar – y que configura, sin lugar a dudas, um nuevo equilibrio entre Estado y sociedad, entre la esfera pública y la privada". PUIGPELAT, Oriol Mir. *Globalización, estado y derecho.* Las transformaciones recientes del derecho administrativo. Madrid: Civitas, 2004, p. 95-96. O assunto também é abordado na obra de MARTÍNEZ ESTERUELAS, Cruz. *La agonía del Estado*. Un nuevo orden mundial. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2000, e CARMONA CUENCA, Encarnación. *El Estado Social de Derecho en la Constitucion*. Madrid: Consejo Economico y Social, 2000, cap. III.

[11] É importante assinalar que mesmo que uma Constituição não estabeleça expressamente a fórmula do Estado social, esta pode ser deduzida também interpretando-se a *ratio* e *telos* do texto fundamental. Tal é o caso da Constituição italiana de 1947 e da Constituição brasileira de 1988. Sobre o conceito e evolução do Estado social, ver: BONAVIDES, Paulo. *Do Estado liberal ao Estado social*. São Paulo: Ed. Malheiros, 1996.

[12] CAMPOAMOR, Alfonso Fernández-Miranda. El Estado social. *Revista Española de Derecho Constitucional*, Madrid, n. 69, p. 139-180, set./dic., 2003. ROYO, Javier Perez. La doctrina del tribunal constitucional. *Revista Española de Derecho Constitucional*, Madrid, n. 10, p. 157-181, ene./abr. 1984.

direitos e liberdades individuais, inclusive da interferência estatal, o Estado social tem o propósito de reestruturar a ordem social, com vistas a promover a superação das desigualdades sociais e econômicas, pela criação de condições de vida razoáveis, segurança e liberdade sociais, sem abandonar a idéia de Estado de Direito.

Para Navas Castillo, os traços que caracterizam essa forma de Estado, são: a) Estado social como Estado de Direito; b) Estado social como Estado intervencionista; c) Estado social como Estado democrático e Estado de associações; d) Estado social como Estado reconhecedor e garantidor dos direitos e liberdades (2005, p. 97)[13].

Nessa perspectiva, com a transformação do Estado, presenciou-se também a mudança de concepção de interesse público que passou a assumir a idéia de coletividade, de interesse comum, expresso pela decisão política de autoridades eleitas pela maioria, cujas decisões, por seu turno, devem prevalecer em relação aos diversos interesses privados em conflito, em detrimento da idéia postulada pelo Direito Administrativo clássico, segundo a qual interesse público equivalia ao resultado da livre interação dos vários interesses privados [14].

O ponto que talvez apresente maior tensão em relação ao intervencionismo estatal diz respeito à liberdade econômica dos indivíduos. Isso porque o Estado liberal, fundado na noção do individualismo, intervinha na área econômica apenas em circunstâncias excepcionais, tendo em vista a liberdade econômica ser considerada a pedra angular das liberdades políticas. Não se está dizendo com isso que liberalismo signifique anarquismo ou integral liberdade de competição, mas tão somente que o Estado liberal, em matéria de economia, confia plenamente na iniciativa

---

[13] CASTILLO, Antonia Navas; CASTILLO, Florentina Navas. *Derecho constitucional. Estado constitucional*. Madrid: Dykinson S. L., 2005.

[14] Para João Caupers, o "interesse público é o interesse de uma comunidade, ligado à satisfação das necessidades colectivas desta (o bem comum); a variabilidade e o crescimento destas necessidades constituem uma das características do Estado social de direito, determinando, por seu turno, a expansão quantitativa e qualitativa dos interesses públicos, com a crescente dificuldade da distinção entre estes e os interesses privados. Por força do princípio da separação de poderes e da superioridade do poder legislativo, entende-se que cabe à lei, produto do labor daquele poder, a definição dos interesses públicos que à administração pública cumpre prosseguir." CAUPERS, João. *Introdução ao direito administrativo*. Lisboa: Ed. Âncora, 2005, p.65.

privada, na escolha individual e no livre mercado. Isto é, a liberdade econômica é considerada condição para obter-se a máxima eficiência econômica em termos da relação fontes de recurso x produção.

No âmbito do desenvolvimento do Estado social, conforme antes mencionado, as autoridades públicas foram chamadas a desempenhar um papel de importância relevante na vida econômica, seja porque passaram a assumir uma determinada atividade econômica diretamente, seja porque passaram a expedir normas que regulam esta atividade, passando, conseqüentemente, a limitar a liberdade de ação dos agentes individuais[15]. No entanto, isso não quer dizer que o princípio da liberdade econômica tenha desaparecido ou perdido seu valor original, tanto é assim que tal princípio continua tendo *status* constitucional em países como Portugal (OTERO, 2003, p. 7-36)[16], Espanha (MARTÍN, 2006, p. 86 ss; MIÑÓN, 2001, p. 203-219) [17], Itália (BOGNETTI, 1995)[18] e também no Brasil (GRAU, 2005; BERCOVICI, 2005; DANTAS, 1999)[19], em cujo art. 170 da Constituição Federal fica clara a aliança entre a livre iniciativa (art. 170, *caput*), a livre concorrência (art. 170, IV) e o livre exercício de qualquer atividade econômica (art. 170, parágrafo único), corolários do princípio da liberdade econômica, com princípios próprios do Estado social, como a função social da propriedade (art. 170, III), a redução das desigualdades

[15] Em artigo que trata das modificações sofridas pelo Estado, João Caupers chama a atenção para o fato de que "o universo público e o universo privado perderam a estanqüicidade original e interpenetram-se crescentemente. Esta interpenetração apresenta diversas projecções: a) Na atribuição a entidades de natureza jurídico-privada de competência para a prossecução de actividades públicas; é o fenômeno do exercício privado de funções públicas, que se manifesta nas empresas concessionárias de servço público e nas pessoas colectivas de utilidade administrativa; b) Na actuação das empresas públicas segundo princípios e regras próprios da gestão privada e, mesmo, na adopção para elas de um estatuto jurídico-privado; c) Na tentativa de controlar os chamados poderes de facto sociais, designadamente o comportamento das empresas monopolistas e os normativos-jurídico-privados com projecção pública (por exemplo, os contratos colectivos de trabalho mais importantes); d) Na perda de capacidade regulatória do Estado, não só a favor de entidades supraestaduais, como sobretudo, a favor de poderosas empresas multinacionais." (CAUPERS, 1998, p. 273).

[16] OTERO, Paulo. Fragmentação da Constituição Formal. In: *O direito contemporâneo em Portugal e no Brasil*.Coimbra: Almedina, 2003, p. 7-36, em especial p. 27 ss.

[17] MARTÍN, Carlos de Cabo. *Teoría constitucional de la solidariedad*. Barcelona: Marcial Pons, 2006, p. 86 e seguintes; MIÑÓN, Miguel Herrero. La constitución económica: desde la ambigüedad a la integración. In __. *El valor de la constitución*. Barcelona: Crítica, 2001, p. 203-219.

[18] BOGNETTI, Giovanni. *La constituzione economica italiana*. Milano: Giuffrè Editore, 1995.

[19] GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Malheiros, 2005; BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Malheiros, 2005; DANTAS, Ivo. *Direito constitucional econômico*. Globalização & Constitucionalismo. Curitiba: Juruá Editora, 1999.

regionais e sociais (art. 170, VII) e o objetivo de assegurar a todos existência digna conforme os ditames da justiça social (art. 170, *caput*), aspectos que necessariamente pressupõem uma intervenção estatal.

Nessa aparente contradição, mais uma vez o princípio da proporcionalidade se apresenta como um importante instrumento para alcançar o equilíbrio dos interesses conflitivos envolvidos, pois, à medida que a Constituição contempla direitos que garantem a liberdade econômica, será sempre necessário perquirir se a interferência estatal é legítima ou não. Desse modo, considerando-se a cláusula do Estado social, a interferência estatal nas liberdades econômicas individuais irá sempre passar pelo teste de constitucionalidade, desde que a interferência em questão não viole o princípio da proporcionalidade, que requer não apenas que haja uma relação entre os meios empregados e os fins desejados, mas que também seja orientada por um verdadeiro interesse público capaz de justificar a intervenção estatal.

Uma outra característica do Estado social que acarretou modificações relevantes no Direito Público é o ativismo legislativo[20], fenômeno certamente relacionado ao fato de que os primeiros passos dados para implementar o que se chama de Estado social foram, sem dúvida, através da atividade legislativa. Primeiro, na área de políticas sociais, através da edição de leis protetivas do trabalho, da saúde e da segurança social; depois, no campo da economia, cobrindo áreas como *antitrust*, competição desleal, transporte e agricultura. O ativismo legislativo, dessa forma, gerou a necessidade de expandir o setor público, que passou a controlar a economia, a

[20] Esse fenômeno está bem explicado pelas precisas palavras de Zagrebelsky: "Se necessária fosse uma confirmação concreta do que significa a metáfora "máquina legislativa", no que diz respeito ao que se passa no meu país, e provavelmente noutros, bastaria dar uma olhadela à mais consultada das recolhas de legislação, Le Leggi d' Italia. A primeira edição de 1963 era constituída por trinta e três enormes volumes que recolhiam todas as leis então em vigor; hoje, à distância de quarenta anos, aumentou para setenta e oito volumes. Actualizações mensais contidas em folhas oportunamente definidas de "móveis" dão corpo à imagem de um vendaval legislativo: novas leis; alterações às velhas, *pro futuro* e retroactiva; leis temporárias, transitórias, reguladoras, experimentais, de "interpretação autêntica" e *errata corrige*; textos únicos da mais diversa natureza; sentenças constitucionais com alcance normativo; tudo isto multiplicado pelas muitas autoridades normativas, centrais, locais e supranacionais, que procuram evitar que nada escape à mais minuciosa e avassaladora regulação jurídica." ZAGREBELSKY, Gustavo. A lei, o direito e a constituição. In: *Anuário Português de Direito Constitucional*. Vol. III. Coimbra:Ed. Coimbra, 2003, p.38-39.

assumir responsabilidades pelo pleno emprego, pela promoção da assistência social e pela destinação de subsídios para atividades artísticas e culturais, como também pela renovação dos centros urbanos, entre diversas outras novas tarefas.

Por outro lado, não ocorreu apenas aumento da atividade legislativa, mas igualmente uma mudança de direção em seu conteúdo[21], uma vez que as leis passaram a cuidar não apenas de estabelecer regras de conduta, mas passaram a ir além, por exemplo, criando instituições com poder de decisão em casos concretos, delegando poderes normativos ao Executivo e às instituições criadas. Dito em outros termos, na medida em que a interferência pública foi aumentando, a atividade legislativa foi também modificando a ênfase da sua atuação, passando da produção de leis de conduta para leis dirigidas à criação e funcionamento de instituições encarregadas de realizar os objetivos da cláusula do Estado social.

A auto-suficiência das leis do Estado liberal, todavia, cedeu espaço para um novo tipo de legislação, qual seja, estatutos que se limitam a definir certos objetivos e princípios, deixando a sua implementação para legislação inferior, de tal modo que hoje muitas das atividades dos cidadãos não são governadas pelos termos das leis, em seu sentido formal, mas por normas administrativas. Na verdade, ao Poder Legislativo foram atribuídos, ou ele próprio se atribuiu, tantos objetivos que, paradoxalmente, a sua ambição terminou resultando em abdicação, uma vez que diante de tantas tarefas, o Parlamento findou por transferir grande parte do que seria seu trabalho para outras instâncias[22].

---

[21] Sobre a crise da generalidade e abstração da lei no Estado social, ver: CÓRDOBA, Gema Marcilla. *Racionalidad legislativa*. Crisis de la ley y nueva ciencia de la legislación. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2005, p. 174 ss.

[22] Para Antonia e Florentina Navas Castillo, " el nuevo modelo de Estado exige, así mismo, um replanteamiento de la doctrina clásica de la división de poderes. Y es que, la sociabilidad del Estado modifica el papel que el Ejecutivo asume dentro del aparato estatal, y con elo, la relación Parlamento-Gobierno. Razón por el que se tiende hacia lo que la doctrina denomina como "parlamentarismo racionalizado", donde el Ejecutivo, en detrimento del Legislativo, asume mayores cuotas de poder en aras de poder realizar el bienestar social que se le exige al Estado." CASTILLO, Antonia Navas; CASTILLO, Florentina Navas, op. cit., p. 97.

A transformação da atividade legislativa, por sua vez, implicou em mudanças institucionais profundas, como o já referido crescimento do Poder Executivo, o estabelecimento de novas instituições, o aumento da burocracia e conseqüentemente de seu poder decisório, a delegação e subdelegação legislativas e a mudança de função dos corpos legislativos, que passaram a assumir um papel político e de controle maior do que aquele originário, de elaborar leis propriamente ditas.

A tradição da legalidade do Estado político liberal e sua doutrina de liberdade de comércio e indústria, a igualdade formal de tratamento e o direito de propriedade, desse modo, tiveram que ser redefinidos e reconciliados com a realidade desenhada para esse novo Estado e sua doutrina de intervencionismo estatal[23]. Nesse contexto, a interferência do poder público nos direitos civis e nos interesses privados deixou de ser constrita à manutenção da ordem pública, e passou a estender-se ao estabelecimento de uma nova ordem econômica que exige uma certa flexibilidade e mobilidade legal, o que constituiu a base geradora do que se passou a denominar "crise da lei" (MIGNONE, 1997)[24].

Não parece fora de propósito, por sua vez, tentar justificar e relacionar o declínio da aceitação da autoridade parlamentar e governamental com o resultado do processo explicitado nos parágrafos anteriores. A sociedade, ao que tudo indica, parece estar cada dia mais distante da idéia de sistema representativo na forma originariamente concebida, no qual as pessoas aceitavam viver sob leis que, em última instância, tinham sido por si consentidas, uma vez que emanadas de representantes por si mesmos eleitos. Todavia, na contemporaneidade, a linha que separa o voto dado a um membro do Parlamento e as muitas decisões de autoridades administrativas que afetam o cidadão tornou-se bastante longa, sendo necessário alguma imaginação para entender

[23] Ver: WALD, Arnoldo. As novas tendências do direito administrativo. In: *O Direito Contemporâneo em Portugal e no Brasil*. Coimbra: Almedina, 2003, p. 219-236.
[24] MIGNONE, C. *La crisi della legislazione*. Studiosi e politici a confronto. Padova: CEDAM, 1997.

que as decisões administrativas têm seu último fundamento em uma lei autorizadora estatuída tempos antes. Sendo assim, parece possível entender que o cidadão passe a considerar essas decisões menos legítimas do que aquelas que costumava considerar[25].

Talvez esteja também presente nessa idéia uma das justificativas para o Judiciário, na atualidade, estar tão envolvido nas questões políticas[26]. De fato, os cidadãos, insatisfeitos com as decisões tomadas pelas autoridades, tendem a questionar a legalidade de tais decisões perante o Poder Judiciário que, por sua vez, responde a essas demandas realçando o seu papel de "guardião da legalidade", quando não da "constitucionalidade". Assim, nesse contexto, algumas demandas judiciais presenciadas na atualidade dizem respeito a matérias que, há algumas décadas atrás, seriam consideradas apenas em uma perspectiva política.

Esses fatos podem indicar a existência de uma mudança gradativa do pensamento legal que, do geral e abstrato, passa a se preocupar mais com os problemas individuais e concretos. Isso ocorre, em grande parte, porque o desenvolvimento em direção ao Estado social inaugura

---

[25] Referindo-se ao sistema espanhol, Antonia e Florentina Castillo explicitam porque não se pode mais atribuir ao império da lei o mesmo significado que tinha no Estado liberal de Direito: "a. En primero lugar, porque el Parlamento deja de asumir, en exclusiva, el monopolio de la ley. Y es que, si bien es cierto que el Parlamento continúa ostentando la función legislativa del Estado, no lo es menos que, esta misma función es también ejercida por el Gobierno, bien a través de normas con rango de ley (decreto-ley; decreto legislativo), bien através del ejercicio de su iniciativa legislativa preferente. b. En segundo lugar, el establecimiento de un Estado compuesto, determina la existencia de entes territoriales menores (Comunidades Autónomas) dotados de órganos con capacidad legislativa propia. Así, junto al Parlamento del estado se encuentran las Asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas, dejando de ser el Parlamento el único centro de producción legislativa. c. Por último, aunque la ley se siga considerando como expresión de la voluntad general, ha perdido, sin embargo, ese carácter abstracto y general propio del Estado liberal. No olvidemos, por un lado, que junto a la ley general aparece la denominada "ley medida" o "ley singular"; y por otro, que la ley ha dejado de ser en la actualidad la norma suprema del ordenamiento jurídico, pudiendo ser susceptible de control de constitucionlidad por parte del Tribunal Constitucional. En resumen, no podemos identificar en estos momentos el propio concepto de ley con el concepto liberal de la ley." (CASTILLO; CASTILLO, 2005, p. 101).

[26] O aumento de interferência judicial nas chamadas *political questions* pode ser observado nos Estados Unidos da América, nas democracias industrializadas da Europa ocidental e, também, no Brasil. Para confirmar, ver: TATE, C. Neal; VALLINDER, Tobjorn. *The global expansion of judicial power*. New York: New York University Press, 1995; POST, JR., Charles Gordon. *The supreme court and political questions*. Baltimore, Maryland: The Johns Hopkins Press, 1936; STRUM, Philippa. *The supreme court and "political question*" – A study in judicial evasion. Alabama, USA: The University of Alabama Press, 1974; CHAPMAN & POTTER Editors. *Political questions* – essays in honour of W. J. M. Mackenzie. Manchester: Manchester University Press, 1974; ZEMACH, Yaacov S. *Political questions in the courts*. A judicial function in democracies. Israel and the United States. Michigan: Wayne State University Press, 1976; GUARNIERI, Carlo; PEDERZOLI, Patrizia. The power of judges. A comparative study of courts and democracy. Oxford: Oxford Press, 2002; VIANNA, Luís Werneck e outros. *A judicilização da política e das relações sociais no Brasil*. Rio de Janeiro: Ed. Revan, 1999; ARANTES, Rogério Bastos. *Judiciário e política no Brasil*. São Paulo: Ed. Sumaré / Fapesp / EDUC, 1997; MELO, André Luís Alves de. *A judicialização do Estado brasileiro, um caminho antidemocrático e monopolista*. Juz Navigandi, Terezina, 6ª, n. 52, nov. 2001. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2408>. Acesso em: 27 out. 2006.

uma modificação na percepção do papel tradicional do Estado, o que também implica em novas responsabilidades para o sistema legal que, hoje, vê-se obrigado a dar forma ao Estado social e a distribuir os seus benefícios. Pobreza, desemprego, desigualdade e miséria não são mais considerados estados inevitáveis e imodificáveis, mas como resultados da conduta humana e que, portanto, podem ser abolidos por uma ação humana racional e planejada[27].

Pode-se afirmar que nesse cenário, quanto mais fundo o poder público atinge a vida dos indivíduos e desenvolve novas áreas de regulação, mais demandas são dirigidas ao Poder Judiciário, cujo significado político e social tem-se tornado um traço característico das democracias contemporâneas, definido, inclusive, como a "judicialização da política"[28]. Esse fenômeno vem sendo potencializado devido ao fato de que, para fazer frente à crescente complexidade das novas áreas que vêm sendo objeto de regulação pelo poder público, freqüentemente o legislador utiliza cláusulas que refletem preceitos de conteúdo geral e indeterminado, e que findam por impor uma fraca constrição ao poder discricionário do juiz.

---

[27] Diferentemente, para o liberalismo quem "no hubiera alcanzado los bienes necesarios para el uso de los derechos fundamentales, pese a las posibilidades abiertas, probaba con ello su incapacidad subjetiva; su miseria podía considerársele achacable y, en ese sentido, no injusta." GRIMM, Dieter. *Constitucionalismo y derechos fundamentales*. Madrid: Ed. Trotta, 2006, p.162.

[28] Para Boaventura de Sousa Santos, há "judicialização da política sempre que os tribunais, no desempenho normal de suas funções, afectam de modo significativo as condições da acção política. Tal pode ocorrer por duas vias principais: uma, de baixa intensidade, quando membros isolados da classe política são investigadores (sic) e eventualmente julgados por actividades criminosas que podem ter ou não a ver com o poder ou a função que a sua posição social destacada lhes confere; outra, de alta intensidade, quando parte da classe política, não podendo resolver a luta pelo poder pelos mecanismos habituais do sistema político, transfere para os tribunais seus conflitos internos através de denúncias cruzadas, quase sempre através da comunicação social, esperando que exposição judicial do adversário, qualquer que seja o desenlace, o enfraqueça ou mesmo o liquide politicamente. [...] Enquanto a judicialização de baixa intensidade retira a sua importância da notoriedade dos investigados, a de alta intensidade retira-a da natureza dos conflitos subterrâneos que afloram judicialmente. É, por isso, que só esta última tende a provocar convulsões sérias no sistema político. À luz destas considerações, pode concluir-se que a "operação mãos limpas", desencadeada pelo Ministério Público italiano, no início da década de noventa, constituiu uma judicialização da política de alta intensidade, enquanto a que ocorreu ao longo da década na Espanha, Bélgica e França foi de baixa intensidade. [...] Qualquer que seja o caso, uma coisa é certa: a judicialização da política está a conduzir à politização da justiça. Esta consiste num tipo de questionamento da justiça que põe em causa, não só a sua funcionalidade, como também a sua credibilidade, ao atribuir-lhe desígnios que violam as regras da separação dos poderes dos órgãos de soberania. A politização da justiça coloca o sistema judicial numa situação de stress institucional que, dependendo da forma como o gerir, tanto pode revelar dramaticamente a sua fraqueza como a sua força. SANTOS, Boaventura de Sousa. A judicialização da política. *Público*. Lisboa, 26 de maio de 2003. Disponível em: <http:/www.ces.uc.pt/opiniao/bss/078.php>. Acesso em: 27 out. 2006.

Esse fenômeno, já antigo em países como os Estados Unidos, e recentemente reconhecido nas democracias da Europa Ocidental (Alemanha, França, Portugal, Espanha, Itália[29] e também a Inglaterra)[30], vem sendo debatido no Brasil, em diversos estudos publicados, em especial, na área de ciências políticas (VIANNA, 2002)[31].

É paradoxal que o fenômeno tenha se desenvolvido nas democracias européias acima relacionadas, onde o Judiciário tradicionalmente nunca ocupou um papel de destaque na vida política, limitando-se normalmente suas ações à aplicação da lei ao caso concreto. No entanto, é precisamente porque em tais democracias o poder político tende a ser concentrado nas mãos do Executivo e do Legislativo, existindo uma fraca cultura institucional do mecanismo de *checks and balances*[32] que, diante da ocorrência de condições favoráveis à sua expansão, a força do Judiciário europeu tem um potencial de se tornar ainda maior que a dos juízes americanos, os quais estão submetidos a um sistema político que tem uma forte tradição de ativismo judicial mas, por outro lado, tem bastante desenvolvido o mecanismo de *checks and balances* dos poderes, inclusive do Judiciário[33].

No caso brasileiro, a situação parece mais grave porque se de um lado, como nas democracias européias, também não se tem desenvolvido e fortalecido o mecanismo de *checks*

---

[29] Na Itália, a dramática expansão do poder judiciário na década de 1990 não pode ser entendida sem que se faça referência ao fato de que a classe política, após longo período de hegemonia, tornou-se forte e amplamente desacreditada, em conseqüência do que se convencionou chamar "operação mãos limpas". Sobre a perspectiva que parte da doutrina jurídica italiana tem acerca da necessidade de extensão do poder dos juízes, ver: SANTORO, Emílio. *Estado de direito e interpretação* – Por uma concepção jusrealista e antiformalista do Estado de Direito. Tradução de Maria Carmela Juan Buonfiglio e Giuseppe Tosi. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 113-114.

[30] Ver: TATE, C. N. and VALLINDER, T. (eds.). The Global Expansion of Judicial Power. New York: Ney York Press, 1995.

[31] Ver: VIANNA, Luís Werneck (org). *A democracia e os três poderes no Brasil*. Belo Horizonte: UFMG, 2002.

[32] O conceito de democracia que tradicionalmente tem mais influência na Europa continental enfatiza a tradição "jacobina", pela qual qualquer forma de poder político deve ser de responsabilidade direta ou indireta do povo e de seus representantes, prevalecendo em caso de conflito os poderes que representam a vontade popular. Por essa razão não se fez o desenvolvimento institucional de mecanismos de controle de poder, que ensejem a prevalência de um poder sobre o outro em situações previamente definidas, no intuito de com isso obter-se o equilíbrio entre os poderes, o que é próprio da idéia de checks and balances.

[33] Sobre a idéia norte americana de separação de poderes, ver: GARCÍA DE ENTERRIA, Eduardo. *Democracia, jueces y control de la administracion.* Madrid: Civitas, 1998, em especial p. 169 - 216.

and balances, em especial no Poder Judiciário[34], de outro, repete o modelo de controle difuso de constitucionalidade dos americanos[35], combinando com ele o controle concentrado de constitucionalidade, de modo que num país de porte continental como é o caso do Brasil, é possível apontar diversos aspectos negativos desta combinação, uma vez que qualquer juiz, com jurisdição em qualquer comarca do território nacional, pode deixar de aplicar uma lei ou emenda por julgá-la inconstitucional, existindo grandes possibilidades de julgamento diverso, em termos de controle concentrado. Sem falar que grande parte da doutrina tributária nacional[36] defende,

[34] Importante, nesse ponto, fazer referência à criação do Conselho Nacional de Justiça, pela Emenda Constitucional n. 45/ 2004, que acrescentou o art. 103-B à Constituição Federal.

[35] Sobre o modelo norte-americano e o modelo europeu de controle de constitucionalidade, Isidre Molas explica: "El modelo aplicado en los Estados Unidos de América tiene las siguientes características: 1) Todos los jueces y tribunales ejercen el control de la constitucionalidad de las leyes en el momento de seleccionar la normativa aplicable al caso.No es una función privativa del Tribunal Supremo, aunque éste conoce del tema por vía de apelación contra las decisiones de tribunales inferiores. Como consequencia del principio de stare decisis (por el que su doctrina vincula todos los tribunales inferiores) y del hecho ser un tribunal único en su grado, sus decisiones unifican la jurisprudencia. Está, pues, basado en un sistema de control difuso. 2) Los jueces y tribunales conocem del tema por vía incidental, con ocasión de un litigio principal. Los jueces no pueden conocer del tema por voluntad propia, ni a petición de un particular o de un órgano público que no sea parte en el proceso; sólo pueden entrar en su conocimiento como resultado de la petición de alguna de las partes de un proceso a fin de que en aquel caso concreto no se aplique una norma legal pretendidamente inconstitucional. 3) Se trata, por tanto, de un control concreto que tiene como finalidad pedir la aplicación en un caso determinado de la norma de rango superior e impedir que la apicación de una norma legal dé como resultado un acto inconstitucional. 4) Si el juez o tribunal considera que la norma legal es inconstitucional debe ser inaplicada al caso que se está juzgando, pero la ley sigue vigente y con plena fuerza de obligar, es decir, sigue siendo aplicable para supuestos de hecho que no sean idénticos. El modelo europeo se caracteriza por las seguientes notas: 1) Es un sistema de control concentrado. La jurisdicción constitucional está integrada por un único órgano constitucional especializado, un Tribunal Constitucional, que es el encargado de juzgar con carácter exclusivo y escluyente, acerca de la adecuación de las leyes a la Constitución tras un proceso de constitucionalidade. Este órgano se constituye como singular e independiente de los órganos de los tres poderes clásicos de Estado. 2) El Tribunal Constitucional conoce del tema por la vía de acción. Sólo puede acudir a él determinados órganos o fracciones de órganos del Estado, mediante un recurso. Es decir, los particulares no tienen legitimación para iniciar un proceso de inconstitucionalidade. Como la seguridade jurídica exige la certeza de las leyes que deben ser aplicadas, se ha establecido un plazo de tiempo para iniciar este proceso, pasado el cual no es ya posible discutir la constitucionalidade de una ley. 3) El juicio se realiza acerca de la adecuación de la ley con la Constitución, es decir mediante un juicio abstrato entre normas, sin relación alguna con ningún supuesto de hecho. 4) Cuando el Tribunal Constitucional determina la inconstitucionalidad de una ley y, por tanto, su invalidez, mediante una sentencia que es inapelable y con efectos erga omnes, declara la nulidade de la norma legal y ésta deja de pertenecer al Ordenamiento. Se trata, por tanto, de un (legislador negativo)." O citado autor, ainda, anota que em alguns sistemas jurídicos europeus, como no caso do espanhol, apesar de ser adotado o modelo europeu "en el que la supremacía de la Constitución se garantiza mediante los recursos de inconstitucionalidad ante um Tribunal Constitucional. Em todos los casos, su juicio consiste em juicio abstracto entre normas y su decisión de inconstitucionalidad conlleva la declaración de nulidad. Pero esta opción ha sido matizada dando una cierta intervención a los órganos del Poder Judicial, a los que permite instar la decisión del Tribunal Constitucional, mediante la interposición de una cuestión de inconstitucionalidad, con lo que incorpora uno de los aspectos esenciales del sistema americano, lo que de hecho ha dado origen a un sistema mixto.MOLAS, Isidre, op. cit., p. 228-229.

[36] Essa questão foi tratada em Simpósio Nacional de Direito Tributário, do qual participaram, entre outros: Diva Malerbi, Fernando Facury Scaff, Helenilson Cunha Pontes, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Augusto Delgado, José Eduardo Soares de Melo, Marco Aurélio Greco, Ricardo Lobo Torres, Sacha Calmon Navarro Côelho, Yoshiaki Ichihara. Os onze citados autores, em resposta à pergunta: "A autoridade administrativa, como julgadora no processo administrativo fiscal, pode deixar de aplicar a lei por considerá-la inconstitucional?", afirmaram, majoritariamente que o julgador administrativo pode deixar de aplicar a lei por considerá-la inconstitucional, à exceção de Hugo de Brito Machado, Marco Aurélio Greco e Sacha Calmon Navarro Côelho. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: RT, 2002.

inclusive, a possibilidade de, no âmbito do processo administrativo tributário, o julgador administrativo ter poderes para afastar a aplicação de lei que entenda inconstitucional.

Ainda em relação ao caso brasileiro, pode-se ainda aludir aos amplos poderes conferidos pela Constituição Federal ao Ministério Público (ARANTES, 2002)[37], que termina por exercer forte controle político sobre os governantes, em especial por meio de sua legitimidade ativa para a propositura de ações civis públicas.

Hoje se sabe que as decisões judiciais não são nem poderão ser a expressão meramente declaratória do texto da lei, visto que através da interpretação da lei, o juiz participa de sua criação, produzindo uma norma individual que espelha o resultado da sua escolha entre valores que ali competem entre si[38]. Por sua vez, pode-se também dizer que inexiste área da vida social que seja totalmente imune à regulação pelo poder público e, por conseguinte, inexiste área que esteja livre de intervenção judicial, na medida em que se existe uma regra legal, também existe um juiz que, cedo ou tarde, será chamado para interpretá-la e aplicá-la, de modo que é precisamente através de uma decisão judicial que as proposições legais, pelo menos para as partes litigantes, tornam-se normas de direito positivo.

---

[37] ARANTES, Rogério Bastos.*Ministério público e política no Brasil*. São Paulo: Sumaré, 2002.

[38] Maria Lucia Amaral faz a seguinte afirmação: [os] "juristas da Europa continental dos nossos tempos já não têm, nem podem ter, para si próprios esta representação esquemática dual, e mutuamente excludente, do direito como processo simples de criação legislativa livre e de aplicação jurisprudencial absolutamente vinculada. E não têm, nem podem manter, esta visão mais simples das coisas porque sabem, pela sua prática quotidiana, que, hoje, nem o processo de feitura das leis pode ser entendido como um processo inteiramente livre de vinculações jurídicas, nem o processo de aplicação do direito por parte dos tribunais pode ser concebido como uma realidade inteiramente vinculada, mecânica e não-criadora. A concepção do direito, no chamado Estado-constitucional dos nossos dias, já não pode ser assim tão simples porque a realidade também não o é. A ordem das fontes jurídico-positivas estaduais é agora outra, bem mais complexa. No lugar cimeiro da hierarquia das normas já se não encontra a lei ordinária mas a constituição; a estrutura da ordem do direito objectivo é tecida a partir do princípio da constitucionalidade e não apenas da legalidade. É por isso que os juristas sabem, pela sua prática quotidiana, que fazer leis não é só criar direito mas também aplicá-lo: em Portugal como em muitos outros lados "a validade das leis e dos demais actos do Estado depende da sua conformidade com a Constituição" (art. 3º, n. 3, da CRP). E, visto que as constituições contêm "expressões vagas" e "conceitos indeterminados" tais como dignidade da pessoa humana (artigo 1º da CRP; artigo 1º da Lei n. Fundamental de Bona; artigo 1º da Carta Europeia dos Direitos Fundamentais) ou princípio da igualdade (artigo 13º da CRP), os juristas sabem, também, que dos tribunais que "aplicam" estas normas já se não pode dizer que são apenas a boca que pronuncia as palavras da Lei." AMARAL, Maria Lúcia. *A forma da república*. Uma introdução ao estudo do direito constitucional. Coimbra: Ed. Coimbra, 2005, p. 73-74.

Neste sentido, é indiscutível o fato de que a função judicial contém um elemento político, apesar de o peso político desse elemento variar de acordo com o contexto e a qualidade das leis que o juiz tem que interpretar e aplicar. Assim, uma legislação que seja relativamente coerente, estável e escrita de forma clara, deixa menos espaço à criatividade judicial.

O reconhecimento de que algum grau de criatividade[39] é inerente ao processo de interpretação leva ao entendimento de que a tomada de decisão judicial envolve uma certa discricionariedade (VILA, 1999)[40]. Apesar de essa discricionariedade não implicar em uma possibilidade de escolha sem restrição por parte dos juízes, com certeza representa a possibilidade de escolha entre duas ou mais interpretações possíveis (AMARAL, 2005, p.117-118) [41]. Portanto, se os juízes podem escolher entre alternativas, as suas decisões se tornam uma fonte de incerteza para aqueles que irão se submeter ao seu julgamento. Nesse sentido, os juízes adquirem um poder que, pela posição que ocupam e pelas conseqüências de suas decisões, indiscutivelmente constitui uma força política.

Além disso, as decisões judiciais costumam afetar interesses que atingem muito mais pessoas do que aquelas formalmente envolvidas na demanda posto os comandos estabelecidos

[39] Atualmente, a existência de atividade criativa do Judiciário é um fenômeno amplamente reconhecido. No entanto, a criatividade não pode ser confundida com arbitrariedade, na medida em que os juízes estão até certo ponto constritos no processo de interpretação. Ver: NEVES, A Castanheira. Da «jurisdição» no actual Estado-de-Direito. In: *AB VNO AD OMNES 75 Anos da Coimbra Editora*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1998, p. 177-227.

[40] VILA, Marisa Iglesias. *El problema de la discreción judicial*. Uma aproximación al conocimiento jurídico. Madrid: Centro de Estudios Políticos Constitucionales, 1999.

[41] Para a autora: "Nenhuma comunidade política se encontra definitivamente constituída. Os elos da unidade e de integração que formam "vontade" (social) de "constituição" fazem-se, refazem-se ou desfazem-se com o tempo durante o qual e com o modo pelo qual a constituição é efectivamente vivida. Daí que o intérprete deva escolher sempre aquele sentido da norma que potencie o efeito integrador da constituição. Quer isto dizer o seguinte: se, uma vez usados e reexaminados todos os resultados obtidos com o auxílio dos elementos tradicionais da hermenêutica jurídica, se chegar à conclusão segundo a qual se poderão licitamente atribuir dois ou mais sentidos a uma norma constitucional; se, dos vários sentidos possíveis decorrerem consequências diversas quanto ao efeito "integração", então, deve ser escolhido aquele sentido que se mostrar, face à pluralidade dos sentires sociais, mais conciliador." AMARAL, Maria Lúcia, op. cit., p.117-118.

nas leis freqüentemente tenderem a produzir efeitos difusos, em especial pela mudança na natureza das disputas que são levadas ao Poder Judiciário[42].

Parece claro que se os juízes restringissem sua atuação à mera execução da lei ou ao preenchimento de lacunas deixadas pelo legislador, suas ações nunca poderiam ser consideradas como contrárias ao princípio democrático. No entanto, como dito, existem boas razões para, na atualidade, não mais se reconhecer o juiz como mero aplicador e executor da lei no caso concreto. Até porque a visão tradicional de que todo o poder na democracia é derivado da soberania popular, tende a ser rejeitada hoje em dia, visto que as democracias são constitucionais porque reconhecem que existem limites para o que a maioria parlamentar deseja fazer[43].

Em conseqüência, o papel dos Tribunais Constitucionais na democracia de hoje tem sido o de defender os direitos fundamentais dos cidadãos contra potenciais abusos das instituições governamentais, representativas e das maiorias políticas. Assim, a demanda por direitos individuais e coletivos[44], devidamente fortalecida pelo constitucionalismo e pelo estabelecimento da cláusula do Estado social tem significado uma busca crescente dos indivíduos e grupos sociais

---

[42] Por exemplo, decisões judiciais que envolvam direito ambiental podem afetar um grupo social muito mais amplo que aquele envolvido no litígio o qual, por sua vez, não teve o direito de ser ouvido, a despeito de ser claramente afetado pela decisão, fato esse que se repete em outras áreas sociais.

[43] Nesse sentido, Maria Lúcia Amaral esclarece: "[...] o termo "democracia" não quer dizer governo absoluto da maioria. Se o único fundamento racional que pode ser encontrado para que, numa decisão colectiva, a vontade do maior número prevaleça sobre o querer do menor número reside – como vimos – num argumento de liberdade, a regra da maioria, por mais qualificada que seja, nunca pode vir a converter-se em regra de decisão absoluta. É que entre uma coisa e outra – entre o argumento da liberdade e a pretensão de um poder absoluto – existe sempre uma incompatibilidade lógica. Quer isto dizer que o nosso conceito constitucional de democracia não pode deixar de incluir a protecção jurídica da vontade, e dos interesses, da minoria. (...) Como, para a Constituição, o Estado democrático não pode deixar de ser antes do mesmo um Estado de direito, nenhum querer maioritário, por mais amplo ou alargado que seja, tem em Portugal legitimidade suficiente para aniquilar as exigências qualitativas que decorrem do princípio do *Rechtsstaat*. Entre nós, a "vontade popular" não pode querer tudo. Não pode, por exemplo, querer - e decidir – a implantação legítima de uma forma de governo que negue a separação dos poderes; ou que negue o princípio da dignidade da pessoa humana; ou que negue os princípios da liberdade, da justiça ou da segurança, com o conteúdo que acima lhe atribuímos. (...) Por mais expressiva e alargada que seja a expressão da soberania do povo, inevitavelmente expressa no querer da maiora, há limites constitucionais que tal soberania nunca poderá vir a ultrapassar." (AMARAL, op. cit., p. 219).

[44] É interessante conhecer o outro lado da demanda por direitos individuais e sociais, ou seja, o lado do custo desses direitos. Para tanto, ver: HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. *The cost of rights* – Why liberty depends on taxes. New York: Norton & Company, 1999, que trata de questões, por exemplo.: Como escassez afeta a liberdade?; Os direitos foram longe demais?; Por que os direitos não podem ser absolutos?, entre outras de enorme relevância. Sobre a escassez de recursos, ver também: CALABRESI, Guido; BOBBIT, Philip. *Tragic choices*. The conflicts society confronts in the allocation of tragically scarce resources.New York: W. W. Norton & Company, 1978.

ao sistema judiciário, inclusive como meio de participação no processo político[45], na medida que, diferentemente do administrador e do legislador, o juiz não pode se negar a decidir, uma vez instado pelas partes.

Não é fácil, no entanto, definir precisamente quais e em que limites se inserem os direitos fundamentais dos cidadãos, nem qual seria o limite razoável do ativismo judicial[46]. Convivem, hoje, tanto posições que negam qualquer forma de ativismo, como a refletida no pensamento de que

> [...] o juiz, enquanto intermediário que é entre a norma e a vida, está ao serviço da lei, devendo obedecer-lhe, honrada e lealmente. A justiça que o juiz tem que administrar é a justiça plasmada no sistema de fontes de direito. E, para isso, se necessário for, tem que fazer um esforço de autocontenção. Vai até o dever de obediência à lei, que, contudo, não deve ser uma obediência cega, servil, mecânica, incondicionada, irreflectida, mas uma obediência esclarecida, racional, pensante – uma obediência que atenda mais ao pensamento fundamental da autoridade legislativa (ao espírito da Lei), que vivifica, do que aos termos exactos da formulação textual do preceito (à letra da Lei), que mata (BENTO, 2003, p. 280)[47],

como posição defendida por Lenio Streck[48] (2003, p. 201), de que:

---

[45] O uso do processo judicial como instrumento para desafiar e mudar política pública tem-se tornado parte integrante do processo político tanto nos Estados Unidos como em muitos países europeus. Ver: ZEMANS, F. K. Legal mobilization: The Neglected tole of the law in the political system. *American Political Science Review*, n. 78, p. 690-703, 1983; FEELEY, M M; RUBIN, E. L. *Judicial policy making and the modern state*. How the courts reformed America's prisons. Cambridge: Cambridge University Press, 1998; FELDMAN, D. Public interest litigation and constitutional theory in comparative perspective. *The Modern Law Review*, n. 55/1, p. 44-72, 1992.

[46] A defesa mais articulada das posições de *judicial self-restraint* é apresentada por ELY, John Hart. *Democracy and distrust*. A theory of judicial review. Cambridge: Mass., 1980. Sobre a prática de ativismo judicial e o seu sentido político, ver: COX, Archibald. *The Warren Court*. Constitutional decisions as an instrument to reform. Cambridge: Mass., 1968.

[47] BENTO, Messias José Caldeira. Reflectindo sobre o poder dos juízes. In: *Estudos em homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

[48] STRECK, Lenio Luiz. O papel da Jurisdição Constitucional na Realização dos Direitos Sociais-Fundamentais. IN: SARLET, Ingo Wolfgang. *Direitos Fundamentais Sociais: Estudos de Direito Constitucional, Internacional e Comparado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 201.

> […] não há dúvidas em afirmar que o Poder Judiciário não pode continuar a assumir uma postura passiva diante da sociedade. Nessa perspectiva aqui sustentada, entendo que o Poder Judiciário (*lato sensu*, entendido aqui como justiça constitucional) deve ter uma nova inserção no âmbito das relações dos poderes de Estado, levando-o a transcender as funções de *checks and balances*, mediante uma atuação que leve em conta a perspectiva de que os valores constitucionais têm precedência mesmo contra textos legislativos produzidos por maiorias parlamentares (que, a toda evidência, devem obediência à Constituição).

e por Andreas Krell[49], para quem:

> […] onde o processo político (Legislativo, Executivo) falha ou se omite na implementação de políticas públicas e dos objetivos sociais nela implicados, cabe ao Poder Judiciário tomar uma atitude ativa na realização desses fins sociais através da correição de prestação dos serviços sociais básicos (2000, p. 56-57).

Observe-se, ademais, que a tendência atual, na maior parte das democracias, de expandir os direitos fundamentais aliada a uma crescente submissão aos tribunais de um número cada vez maior de setores da vida social, é mais um fator que explica o alargamento do objetivo das intervenções judiciais, ou seja, tal fenômeno se explica por

> [...] toda uma cultura de abundância de direitos (ou, melhor dito, de luxo de direitos) que leva o cidadão a pedir ao Direito a solução para quase tudo: reivindicam-se direitos a tudo e ao seu contrário: reclama-se o direito à vida e o direito à morte; o direito ao filho e o direito ao aborto: o direito à identidade pessoal e o direito à mudança de sexo; o direito à diferença e o direito à assimilação, etc. É uma civilização marcada pelo império do Direito, mas que, por vezes, parece querer resvalar para uma espécie de ditadura do Direito, em que não fique um único espaço por regular (BENTO, 2003, p. 289) [50].

[49] KRELL, Andreas Joachim. Realização dos Direitos Fundamentais Sociais Mediante Controle Judicial da Prestação dos Serviços Públicos Básicos. In: *Anuário dos Cursos de Pós-Graduação em Direito*. n. 10, Recife, UFPE, 2000, p. 56-57.
[50] Idem, op. cit., p. 276.

A prática do *judicial review*[51], ou seja, a possibilidade de o Judiciário poder anular as leis elaboradas pelo Parlamento quando, a seu juízo estejam em desconformidade com a Constituição, trouxe o Judiciário para o centro do debate político, e findou por criar a possibilidade desse poder monitorar a própria máquina estatal e a distribuição do poder entre as inúmeras autoridades e órgãos dos diversos níveis de governo. Por oportuno, esse novo significado político do Poder Judiciário deve necessariamente implicar no debate de questões sobre a sua responsabilidade democrática[52]. Preocupações fundamentais devem orientar o debate, como a busca de evitar que essa expansão altere o equilíbrio do sistema político e coloque em conflito dois princípios essenciais à democracia, quais sejam: a proteção dos direitos individuais e a soberania popular[53].

Numa democracia constitucional, o Poder Judiciário é essencial em seu papel de limitar e controlar a força política do Executivo e Legislativo. No entanto, precisamente porque toda força tem que ser limitada, também o Judiciário tem que ser controlado. Nesse ponto, a grande dificuldade é imaginar uma forma de contenção da expansão do Poder Judiciário, garantindo-se,

---

[51] Sobre a evolução do *judicial review*, passando pelas eras tradicional, de transição, moderna e pela Suprema Corte hoje, ver: WOLFE, Christopher. *The rise of modern judicial review* – From constitucional interpretation to judge-made law. Maryland, USA: Littlefield Adams Quality Paperbacks, 1994.

[52] Messias José Caldeira Bento faz a pergunta que vem sendo bastante repetida e refletida nos meios político e jurídico: [O] " juiz, que não é, nem pode ser <quimicamente puro>, deixou de ser politicamente <esterilizado>, e passou a ter, ele também, um considerável poder político. Esta situação conduziu, naturalmente a *communitas civium* a inquietar-se e a interrogar-se sobre a legitimidade do juiz para exercer um tal poder; e, bem assim, a perguntar-se *quem é que, afinal, guarda o guardião*." BENTO, Messias José Caldeira. Reflectindo sobre o poder dos juízes. In: *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*. Coimbra: Ed. Coimbra, 2003, p. 290.

[53] Essas preocupações já tinha Luís Nunes de Almeida, que tenta conciliar a responsabilidade democrática dos juízes, nos seguintes moldes: os "fundamentos tradicionais da politização da justiça são, por um lado, o conflito de legitimidades entre o tribunal e os órgãos de poder político, e a necessidade de superar esse conflito de legitimidades. E, por outro lado, a necessidade de conferir eficácia à justiça constitucional, o que em grande parte, diz-se, exige da parte de quem administra esse tipo de justiça, a compreensão do fenómeno político e experiência política, coisas que falham aos juízes dos tribunais comuns. A solução tradicional consiste pois, em encontrar uma jurisdição especializada com uma composição assumidamente politizada, ou então, em alternativa – não há terceira – politizar a jurisdição comum. O primeiro caso, é o dos tribunais constitucionais, na Alemanha, na Itália, na Espanha, na Suiça, o outro, é aquele que se segue nos Estados Unidos, ou no Japão, ou em muitos países nórdicos, onde os supremos tribunais, ainda que apenas com um controlo difuso da constitucionalidade, na composição dos supremos tribunais, entram fundamentalmente em conta critérios de ordem política." ALMEIDA, Luís Nunes de. Da politização da justiça à justicilização da política – do Conselho da Revolução ao Tribunal Constitucional. In: *20 anos da Constituição de 1976*. Coimbra: Ed. Coimbra, 2000, p. 286.

todavia, um equilíbrio entre ambas as necessidades, legítimas porém conflitantes, de se proteger a independência judicial e assegurar a sua responsabilidade democrática[54].

É necessário regular a relação entre o Poder Judiciário e a política[55]. Se não limitado, o Poder Judiciário pode se tornar uma força política sem responsabilidade democrática. Em relação a essa questão, o presente trabalho defende ser indiscutível que os juízes sejam atores do sistema político, mas defende também que devem ter uma forma própria de atuação, diferente daquela dos membros do Executivo e do Parlamento[56] e, como atores políticos, devem ter sua força limitada e checada, posto que um dos principais objetivos do constitucionalismo moderno é limitar o exercício arbitrário do poder.

Na prática, a expansão da intervenção judicial no processo político pode ter conseqüências problemáticas, vez que, se levada a extremos, a judicialização da política pode vir a suprimir a tomada de decisão política, podendo produzir tensões e fragmentar o processo político, além de erodir a responsabilidade democrática, pela qual deve sempre existir alguém eleitoralmente responsável pelas decisões mais importantes tomadas em relação a uma comunidade. Ou seja, na prática, a judicialização da política significa dar mais poder àqueles que

---

[54] Importante anotar a seguinte observação de Messias José Caldeira Bento: "Quando, há alguns anos atrás, se falava em independência do juiz, aludia-se sobretudo à sua independência em relação ao poder político, maxime ao Governo. Hoje, embora esta referência continue a fazer sentido, a independência tem mais a ver com outras realidades: desde logo, o juiz tem que saber resistir à tentação mediática, pois constitui um perigo real para a sua independência o não ser capaz de resistir à tentação de querer ser notícia e, bem assim, o pretender aparecer com boa imagem (ou pelo menos, o não querer surgir com má imagem) nos meios de comunicação social, designadamente na televisão. O juiz protagonista (o juiz star) cria facilmente cumplicidades e enreda-se em laços que lhe retiram a independência ou que, pelo menos, lha diminuem gravemente. Ao menos aos olhos do público, assim é. Ora, o juiz é como a mulher de César: não basta que seja sério, isento e imparcial; tem que parecê-lo, pois uma sociedade democrática e aberta, as aparências têm também valor substantivo, ao contribuírem para a credibilização do sistema. BENTO, Messias José Caldeira. Reflectindo sobre o poder dos juízes. In: *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*. Coimbra: Ed. Coimbra, 2003, p. 283-284. No mesmo sentido, ver também: SANTOS, Boaventura de Sousa, op. cit.

[55] Essa relação não é a mesma em todos os sistemas democráticos, isso porque diferenças na organização e divisão de poderes presentes nas diversas democracias afetam tanto a posição institucional do poder judiciário e a sua relação com o processo político, como também a efetiva capacidade de o legislativo e executivo desenvolverem efetiva e agilmente políticas públicas que venham a satisfazer as demandas sociais e, com isso, conter a expansão do poder judiciário.

[56] Para Luís Nunes de Almeida essa forma própria de atuação do judiciário repousa em que, diferentemente da legitimidade para a solução do litígio político, que decorre da legitimidade democrática, os tribunais se legitimam mais através de uma legitimidade de exercício, que se assenta na não iniciativa, na independência decorrente da não obediência a ordens ou instruções, na imparcialidade -, neutralidade não existe, e finalmente na contenciosidade e na retrospectividade, isto é, no contraditório, por um lado, e por outro lado, em resolver questões que dizem respeito ao passado, e se projectam no presente, mas não propriamente a encontrar soluções par ao futuro.Ver: AMEIDA, Luís Nunes de, op. cit., p. 280.

muito dificilmente podem ser substituídos, em especial nos sistemas que garantem a vitaliciedade a todos os membros do Poder Judiciário, como é o caso do Brasil.

Na atualidade brasileira, o Direito Público é um direito de litígios cada dia mais profundos. A interferência judicial é tanto para mandar o Estado dar mais saúde, educação, etc., como para mandar o Estado exigir menos imposto, taxa, contribuições, etc. Por sua vez, essa ampliação do Poder Judiciário atingiu em cheio o Direito Tributário que se tornou um direito altamente conflituoso, em especial pelo Sistema Tributário nacional estar basicamente expresso em termos constitucionais, o que acarreta a possibilidade de controle de constitucionalidade das leis instituidoras, não apenas no que concerne aos princípios da tributação, mas também com relação a questões menores, como a definição de base de cálculo e da sujeição passiva, por exemplo.

A solução para atenuar essa conflituosidade passa, necessariamente, conforme será tratado, em seguida, por um aprimoramento e compreensão do papel a ser desempenhado pelos princípios constitucionais, em especial o da proporcionalidade. Assim, no contexto da modificação do papel dos poderes públicos do Estado contemporâneo, seja o Poder Executivo, o Poder Legislativo e o Poder Judiciário, parece fundamental o papel a ser desempenhado por aquele princípio, como meio de controlar o avanço e como instrumento de constrição dos poderes dentro de margens razoáveis de seu âmbito de atuação. A proporcionalidade, por conseguinte, parece ser um bom parâmetro para o legislador editar leis não contrárias à Constituição, para o administrador não agir com abuso de poder e, com isso, resgatar a confiança do cidadão no governo e nas instituições representativas. O princípio da proporcionalidade, por outro lado, também parece ser um bom parâmetro a ser utilizado pelo próprio Poder Judiciário como limite que ele mesmo imponha às suas decisões. Caso contrário, as democracias tenderão a não serem

bem sucedidas na tarefa de prevenir a expansão da interferência judicial em matérias de governo, nem conseguirão proteger os direitos fundamentais dos cidadãos.

CAPÍTULO 2 - RELEITURA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS FRENTE AO DESENVOLVIMENTO DO ESTADO SOCIAL: UM OLHAR VOLTADO AO DIREITO TRIBUTÁRIO

Todas as mudanças decorrentes da transformação dos modos de atuação dos poderes públicos, operadas a partir da implementação do Estado social, analisadas no capítulo anterior, levam à necessidade de uma releitura dos princípios constitucionais, posto que sua interpretação deve considerar um cenário no qual os próprios fins constitucionais mudaram e, por isso, os princípios constitucionais da tributação não podem mais ser interpretados em uma perspectiva única de proteção ao direito individual, mas de garantia de uma justa distribuição de encargos, pela realização isonômica do dever de contribuir aos gastos públicos.

É exatamente este o objetivo do presente capítulo. Enfocar os princípios constitucionais da segurança jurídica, da legalidade, da isonomia e da proporcionalidade, na perspectiva do Direito Tributário, e analisar, diante das mudanças experenciadas nas relações Fisco-contribuinte, qual exegese melhor se adequa aos citados princípios, tendo sempre como fim a concepção de um sistema tributário cuja meta seja a colaboração e o respeito mútuos entre os sujeitos implicados.

2.1 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

A existência de comportamentos uniformes e de certo modo previsíveis é condição para a convivência humana que também necessita que as reações dos indivíduos, frente às situações

cotidianas, sejam previamente conhecidas. Nesse sentido, a ordem social é, sobretudo normalidade que, por sua vez, apenas pode ser assegurada contra a tendência a comportamentos desviados se traduzir-se em normatividade (LUMIA, 1971, p. 157)[57].

A normalidade, portanto, não existe de modo espontâneo, não é fruto de identidade ideológica, cultural ou religiosa dos membros de determinada comunidade. É sim, o resultado de um artifício criado pelos próprios homens, qual seja, o Direito, cujo escopo é desempenhar uma função de ordenamento e de estruturação normativa das relações sociais e políticas de uma comunidade.

O Direito, por sua vez, somente é capaz de realizar a sua função ordenadora, contudo, se conseguir expressar-se de modo certo e previsível aos cidadãos, ou seja, se ganhar a confiança dos cidadãos, de modo que eles reconheçam no Direito uma referência clara da expressão de suas obrigações, bem como da proteção de seus direitos.

Nesse sentido, a segurança se expressa através da existência de uma ordem estabelecida pelo Direito (segurança através do Direito), cujo funcionamento exige a segurança desse Direito (segurança do Direito)[58]. A primeira perspectiva coincide com a finalidade e a função básica de segurança desempenhada pelo Direito, e expressa a função do Direito de permitir aos cidadãos saber como comportar-se em relação às realidades contempladas por suas normas. A segunda perspectiva sinaliza que a segurança jurídica passa a identificar-se como uma garantia da eficácia e da racionalidade interna do Direito, e também como meio de evitar afrontas à liberdade e

---

[57] LUMIA, Giuseppe. *Controlo sociale, giurisdizione e libertá*. Madrid: Giuffré, 1971, p. 157.

[58] Nesse trocadilho de palavras está expresso um dos problemas fundamentais, apontados por Pérez Luño, que implica na dificuldade de se aproximar a uma definição de segurança jurídica, já que segurança jurídica tanto pode ser entendida como um fim do direito (seguridad através del derecho), como por uma qualidade deste (seguridad del derecho). PÉREZ LUÑO, A E. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel, 1991, pp. 20-21. Para Nuno Sá Gomes, "Segurança jurídica tem, em Direito, várias acepções: a) Segurança jurídica, enquanto situação de <*ordem e paz social*>, decorrente do próprio sistema jurídico e da respectiva co-atividade, concebido como um <*Sistema de Segurança*>; b)Certeza do direito, decorrente da necessária cognoscibilidade, previsibilidade e estabilidade do ordenamento jurídico; c) Segurança jurídica perante o poder, enquanto defesa dos cidadãos, face aos eventuais abusos dos órgãos do poder político e administrativo". GOMES, Nuno Sá. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. In: _____. *Estudos sobre a segurança jurídica na tributação e as garantias dos contribuintes*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1993, p.17.

dignidade dos cidadãos. Ou seja, permite aos cidadãos conhecerem como o Direito deve comportar-se, o que se consegue através da publicidade, da clareza das leis, da irretroatividade, entre outros princípios que estabelecem como devem ser criadas e aplicadas as normas jurídicas[59].

Vê-se, portanto que, ao lado de se conceber a segurança jurídica na perspectiva da segurança do Direito, há quem a identifique com o próprio fundamento da existência do Direito. Neste sentido, a segurança jurídica finda englobada na temática geral da segurança, na medida em que alguns (PECES-BARBA , 1990, p. 216) [60] a identificam como a própria razão de ser do Direito, sendo este um ponto de convergência de todas as teorias do contrato social (PÉREZ LUÑO, 1991, p.18-19).

A despeito da importância deste enfoque indiscutivelmente fundamental ao início da formação de seu conceito, entende-se que a segurança considerada como razão de ser da criação do Direito não pode chamar-se propriamente de segurança jurídica. Parece mais apropriado para a teoria do Direito tomar como definição de segurança jurídica, a segurança do próprio Direito e frente a ele, já que a segurança, entendida como fim do Direito, não alcança suficientemente o próprio Direito, na medida em que a única exigência que impõe é que o Direito se constitua como uma ordem, sem que estabeleça como deve estruturar-se e funcionar dita ordem, pena transformar-se em causa de insegurança.

Assim, quando se fala em segurança jurídica não se pretende referir à segurança criada pelo Direito para determinados bens, necessidades ou interesses dos indivíduos, mas que a existência, conteúdo e modos de criar e aplicar o Direito são dados certos e confiáveis, ou seja, é

---

[59] Nas palavras de Ramírez: “La misma se estructura como um conjunto de exigencias de carácter jurídico que tienen por objeto, a diferencia de la anterior, el próprio Derecho, su estructura, funcionamiento, modo de producción, la ordenación de sus fuentes, etc., y cujo sentido último es otogar al ciudadano un sentimiento de confianza y tranquilidad respecto a ese Derecho”. RAMÍREZ, Frederico Arcos. *La seguridad jurídica*. Una teoría formal. Madrid: Dykinson, 2000, p. 16.

[60] PECES-BARBA, Gregorio. La seguridad jurídica desde la filosofía del derecho. *Anuario de Derechos Humanos*, Madrid, n. 6, p. 216, 1990.

a segurança de poder atuar conforme o Direito, o que apenas se faz possível pelo conhecimento de sua existência e de seu conteúdo, e que resulta na proteção daqueles que agem de acordo com suas disposições.

García Novoa (2000, p. 22)[61] faz referência à arraigada tradição na doutrina e jurisprudência alemãs de apoiar a definição de segurança jurídica na dicotomia entre uma vertente subjetiva (como equivalente à confiança ou expectativa) e uma vertente objetiva (equivalente à certeza ou caráter previsível do ordenamento). No constitucionalismo português, Canotilho (2003, p. 257)[62] refere-se aos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança dos cidadãos como constitutivos do Estado de Direito[63], tratando-os a doutrina constitucional portuguesa como dois princípios distintos, mas que se completam[64], coincidindo a idéia de proteção da confiança com o princípio da segurança jurídica na perspectiva dos indivíduos, que devem

> [...] poder confiar em que tanto à sua actuação como à actuação das entidades públicas incidente sobre os seus direitos, posições e relações jurídicas, adoptada em conformidade com normas jurídicas vigentes, se

[61] GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica em materia tributária*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 22. Sobre o princípio da confiança legítima no ordenamento jurídico espanhol, ver: PALMA FERNÁNDEZ, José Luis. *La seguridad jurídica ante la abundancia de normas*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1997, p. 39 ss. Ver, também: MORAIS, Carlos Blanco de. Segurança jurídica e justiça constitucional. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, Lisboa, v. 41, n. 2, p. 625, 2000, para quem trata-se de "um princípio transplantado da jurisprudência constitucional alemã e que exprime a realização imperativa de uma especial exigência de previsibilidade, protegendo sujeitos cujas posições jurídicas sejam objectivamente lesadas por determinados quadros injustificados de instabilidade."

[62] CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2003, p.257.

[63] No mesmo sentido: NOVAIS, Jorge Reis. *Os princípios constitucionais estruturantes da República Portuguesa*. Coimbra: Ed. Coimbra, 2004, p.259, é da opinião de que mesmo "que a Constituição não institua expressamente um princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança, ele é, seguramente, um princípio essencial na Constituição material do Estado de Direito, imprescindível como é, aos particulares, para a necessária estabilidade, autonomia e segurança na organização dos seus próprios planos de vida". Do mesmo autor, ver também sobre o princípio da protecção da confiança: NOVAIS, Jorge Reis. *As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição*. Coimbra: Ed. Coimbra, 2003, p. 816-819. Na doutrina portuguesa há, também, quem identifique a segurança jurídica e a proteção da confiança como sub-princípios do princípio da legalidade. Nesse sentido, ver: GUIMARÃES, Vasco Antônio Branco. A estrutura da obrigação de imposto e os princípios constitucionais da legalidade, segurança jurídica e proteção da confiança. In: *Estudos em Homenagem à Dr. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1995, p. 541.

[64] De acordo com o citado autor, "a segurança jurídica está conexionada com elementos objectivos da ordem jurídica – garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito – enquanto a proteccção da confiança se prende mais com as componentes subjectivas da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos actos dos poderes públicos". CANOTILHO, J. J. Gomes, op. cit., p. 257. Nessa mesma linha, NOVAIS, Jorge Reis, op. cit., 2004, p. 262.

> liguem efeitos jurídicos duradouros, previstos ou calculados com base nessas mesmas normas. Mas esta protecção da confiança pressupõe, por seu turno, a segurança jurídica do direito objectivo, ou seja, das normas jurídicas enquanto padrões ou critérios de actuação dos indivíduos e de decisão das entidades públicas, que se exprime, de um lado, na estabilidade ou segurança jurídica *ex post*, que implica não poderem ser arbitrariamente modificados os critérios ou padrões de actuação dos particulares por parte das entidades públicas, e na previsibilidade ou segurança jurídica *ex ante*, que exige certeza e calculabilidade por parte dos cidadãos em relação aos efeitos jurídicos dos actos públicos, mormente dos actos normativos. (CASALTA NABAIS, 1998, p. 395-396)[65].

Além disso, não há dúvidas de que, quanto mais justo o Direito, mais forte é o sentimento de certeza e confiança no próprio Direito. No entanto, não é na justiça que repousa a confiança no Direito conferida pela segurança jurídica. Como acrescenta Ramírez (2000, p.28), inúmeras instituições jurídicas apenas se explicam como resultado de uma tolerância com situações injustas dentro da mesma ordem jurídica, simplesmente por uma exigência de segurança e apesar de algumas exigências para a segurança jurídica, como é o caso da publicidade e da irretroatividade, serem essenciais para o estabelecimento de uma ordem jurídica justa, indiscutivelmente o ideal de segurança jurídica nem sempre se coaduna com o ideal de justiça[66].

Assim, a definição que mais se aproxima da segurança jurídica é a segurança do Direito, ou seja, é a segurança que é predicado do próprio sistema jurídico e que se experimenta em relação ao mesmo, em especial através da certeza, da eficácia e da proibição de arbitrariedade, que podem ser entendidos como os elementos centrais da segurança jurídica, capazes de defini-la independentemente dos princípios ou mecanismos concretos por meio dos quais se

---

[65] CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 395-396.

[66] Nesse sentido, García Novoa afirma: "Obviamente, en ocasiones la aplicación de la seguridad jurídica puede tener que garantizarse através de la afirmación de situaciones aparentemente injustas, y elo está en la esencia de determinadas instituciones – como la prescripción o la caducidade, o la imposibilidad de revisar situaciones consolidadas aun cuando conste que las mismas son ilegales o manifiestamente injustas. Estas instituciones resuelven singulares conflictos dando preferencia a la seguridad frente a la justicia". GARCÍA NOVOA, César, op. cit., p. 25-26.

instrumentaliza a sua realização (RAMÍREZ, 2000, p. 35 ss). Desse modo, os princípios que estão vinculados à segurança jurídica, como os já citados princípios da publicidade e da irretroatividade, como também da legalidade, são necessariamente concebidos como instrumentos que visam à realização da certeza, da eficácia e / ou da proibição de arbitrariedade[67].

2.1.1 Conteúdo da Segurança Jurídica: Elementos Caracterizadores

De acordo com a definição a que se chegou, ficou claro que a segurança jurídica coincide com a segurança do Direito em si. Portanto, perquirir sobre o conteúdo da segurança jurídica é o mesmo que buscar a resposta para o seguinte questionamento: O que é estar juridicamente seguro? (PALMA FERNÁNDEZ , 1997, p. 35 ss).

Um primeiro elemento básico para a configuração de um Direito seguro é conhecer as regras do jogo para seguir adiante (CORNEJO, 2005, p. 17)[68], o que se alcança através da certeza e da previsibilidade do ordenamento[69]. Ou seja, é necessário que se conheçam as regras do ordenamento, para que os cidadãos saibam de antemão o que é proibido, o que é permitido, quais os seus direitos e deveres, de modo que esta certeza de orientação representa uma garantia do

---

[67] Nas palavras de Cabral de Moncada, "a segurança jurídica integra todo um conjunto de subprincípios extensivos a toda actividade jurídica, de modo nenhum exclusivos do legislador, tais como a legalidade, a proibição do arbítrio, a hierarquia das normas, a publicidade das normas e actos, a não retroactividade do que não for favorável, mas também, tendo em vista o acto administrativo e o jurisdicional, o dever de fundamentação expressa dos actos administrativos e dos judiciais, o respeito pelos direitos adquiridos, o regime do acto tácito e a proibição de dilações indevidas, o respeito pelo caso julgado, para além de outros. A segurança é o conjunto de todos estes princípios e regras a que corresponde, se vistas as coisas pelo lado deste, o valor da confiança do cidadão." MONCADA, Luís Cabral de. *Contributo para uma teoria da legislação*. Lisboa: Pedro Ferreira Editor, 1998, p. 50.

[68] De acordo com A. Cornejo: "seguridad jurídica es saber a qué atenerse. Así de simple. Es tener en claro, añade, cuáles son las reglas de juego para seguir adelante. Esa posibilidad de prever, es donde anida el concepto o la naturaleza misma de la seguridad jurídica". CORNEJO, Abel. *Seguridad Jurídica*. Colección En defensa de la Constitución. Salta, Argentina: Editorial Virtudes, 2005, p.17.

[69] É nesse sentido a concepção de segurança jurídica de López de Oñate, para quem é "necesario que cada cual sepa, um vez concebida la acción, o cuál será su resultado histórico,... sino al menos como será calificada y cómo se incluirá en la vida de la sociedad... La acción humana tiene la necesidad para realizarse de partir, desde el inicio, de una fe en la vida social, fe que sólo puede subsistir si la sociedad le corresponde con su fe en esa misma acción y le retribuye el don que ella hace a la sociedad, confiriéndole la garantía de la certeza...". LÓPEZ DE OÑATE, F. *La certeza del derecho*. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa America, 1953, p. 75.

cidadão contra a arbitrariedade e um pressuposto para o funcionamento da ordem jurídica como um todo.

A certeza de orientação é essencial para a atuação dos sujeitos de direito, que precisam estar seguros sobre em que regras apoiar a sua ação, sendo pressuposto tanto para o planejamento como para a decisão sobre a tomada de ação. É o que confere ao cidadão a segurança de estar agindo conforme o Direito e, de outra mão, confere àquele que se relaciona com este sujeito também a expectativa de que ele se porte e atue conforme regras previamente conhecidas[70].

Deve-se registrar que a certeza de orientação é a que nasce da certeza de conhecimento sem dúvidas do Direito, que não se confunde com a certeza da existência do Direito, uma vez que esta independe do conhecimento do conteúdo das normas do ordenamento, por se fundar apenas na consciência de sua existência e vigência[71], ou seja, por exigir a concorrência de elementos capazes de considerar que uma norma possui existência jurídica, ou melhor, que é juridicamente válida[72].

É através da certeza do conteúdo e da vigência da norma que o Direito se torna previsível, sendo que a previsibilidade do Direito se expressa pelo conhecimento prévio e com clareza, por parte dos cidadãos, do que está permitido e proibido, bem como dos direitos e deveres para que, com base nesse conhecimento prévio, possam eles organizar seu comportamento de hoje, e programar e decidir sobre suas atuações futuras[73], sob pautas razoáveis

---

[70] Para o autor, "[…] seguridad jurídica consiste – visto desde un punto de vista sociológico-, para los destinatários de las normas de conducta, en la seguridad de ésta , que se produce por la acción conforme a la norma: acción de acuerdo al Derecho significa para el individuo seguridad social en el sentido de ausencia de riesgos. Para la parte interesada en una relación social con el sujeto actuante, la seguridad jurídica consiste en la seguridad en sus expectativas respecto a lo que el sujeto actuante se comportará de una determinada manera y, por tanto, de forma calculable: uno puede confiarse en el comportamiento de acuerdo a Derecho [...]". REHBINDER, M. *Sociología del derecho.* Madrid: Pirámide, 1981, p. 162.

[71] De acordo com Bobbio, a validade se define como a "existencia jurídica de las normas". BOBBIO, Norberto. *Teoría general del derecho*. Madrid: Debate, 1991, p. 34.

[72] Para Lombardi, a certeza da existência falha quando existem muitas fontes de Direito, sem que tenha sido estabelecida uma hierarquia capaz de dirimir eventuais conflitos. LOMBARDI, L. *Saggio sul diritto giurisprudenziale*. Milano: Giuffré, 1975, p. 574.

[73] Conforme Arnio, a previsibilidade ilustra o elemento de futuro no pensamento jurídico. ARNIO, A . *Derecho, racionalidad y comunicación social*. México: Fontamara, 1995, p. 83. Nas palavras de Bentham, para "formar-se uma idea clara de toda la

de previsibilidade. A previsibilidade jurídica demonstra a importância de se conhecer o passado para, no presente, se poder prever o futuro[74].

Por sua vez, a eficácia é também condição para a segurança do Direito posto que, não satisfeita, abala a certeza jurídica, na medida em que dificilmente alcança a confiança dos cidadãos o Direito que, em regra, não é cumprido[75]. Assim, um Direito sem eficácia não gera certeza de ordem, nem incute nos cidadãos a certeza e previsibilidade da conduta dos Poderes do Estado, nem dos demais indivíduos[76].

A confiança dos cidadãos no Direito[77], segundo Geiger (2001, p. 93)[78], pode ser analisada por dois lados, um passivo e outro ativo. O primeiro diz respeito ao grau de probabilidade de que os outros se comportarão conforme a norma e, caso contrário, de que o ordenamento responderá com uma sanção. Já o lado passivo leva em conta em que medida se deve contar com a sanção, na hipótese de não agir conforme a norma.

---

extensión que debe darse al principio de la seguridad, conviene considerar que el hombre no está como los animales, limitado a lo presente, ... y que no bastaría ponerse a cuvierto de una pérdida actual, sino que es necesario asegurar sus posesiones en cuanto es posible frente a las pérdidas futuras: es necesario prolongar la idea de su seguridad en toda la perspectiva que su imaginación es capaz de medir. Este presentimiento que tiene una influencia tan marcada sobre la suerte del hombre puede llamarse esperanza; esperanza de lo venidero. Por ella, tenemos la facultad de formar un plan geral de conducta: por ella, los instantes sucesivos que componen la duración de la vida, no son como unos puntos aislados e independiente, sino que vienen a ser las partes de un todo. La esperanza es un cadena que une nuestra existencia presente a nuestra existencia futura y pasa más allá de nosotros hasta la generación que nos sucede". BENTHAM, J. *Tratados de legislación civil y penal*. Madrid: Editora Nacional, 1981, p. 117 e 118.

[74] A conexão entre passado, presente e futuro é objeto de crítica pela corrente do realismo americano e mais recentemente, pelo movimento *Critical Legal Studies* que, de modo quase explícito, entende que a existência de uma ordem jurídica devidamente estruturada, independe da segurança jurídica. Isso denunciaria a falta de racionalidade da idéia de que o passado pode garantir o futuro, uma vez que não há como demonstrar que o mundo e a sociedade seguirão no futuro, como têm sido até agora. Sobre o assunto, ver: ALTMANN, A. *Critical legal studies*: a liberal critique. New Jersey: Princeton University Press, 1990, cap. 5.

[75] Para Geiger, a certeza do ordenamento se refere ao que é a norma, já a confiança no ordenamento se refere a que força tem a norma. GEIGER, Theodor. *Estudios preliminares de sociología del derecho*. Granada: Ed. Comares, 2001, p. 93.

[76] Na visão de Lombardi, uma norma jurídica desatendida não cria em seu âmbito de regulação segurança do Direito, mas sim do não Direito. LOMBARDI, L., op. cit., p. 575.

[77] No ordenamento português: "Segundo a jurisprudência abundante do Tribunal Constitucional, no princípio do Estado de direito democrático contido no art. 2º, da CR, está entre o mais, postulada uma ideia de protecção da confiança dos cidadãos e da comunidade na ordem jurídica e na actuação do Estado, o que implica um mínimo de certeza e de segurança no direito das pessoas e nas expectativas que a elas são juridicamente criadas. Por isso, a normação que, por sua natureza, obvie de forma intolerável, arbitrária ou demasiado opressiva aqueles mínimos de certeza e segurança que as pessoas, a comunidade e o direito têm de respeitar, como dimensões essenciais do Estado de direito democrático, terá de ser entendida como não consentida pela lei básica." Acórdão n. 556/03, relatado por GIL GALVÃO, conforme citado por NOVAIS, Jorge Reis, op. cit., 2004, p. 270-271.

[78] Para Geiger, a confiança no ordenamento é "la equivalencia psíquica de la respuesta sancionatoria como cuota de probabilidad". (GEIGER, Theodor, 2001, p. 93).

Nessa perspectiva, se o Direito não atinge uma margem razoável de aplicação e obediência, ou se as condutas ilícitas findam sempre impunes, os cidadãos deixam de ter confiança em sua aptidão para criar uma certeza de ordem[79]. A segurança jurídica reveste-se, também, de uma função protetora das expectativas jurídicas dos cidadãos, que se traduz na confiança em que o Direito estabelecido terá eficácia, o que depende de diversos fatores, como um Poder Judiciário[80] que atue com celeridade, com vistas ao cumprimento da legalidade e a existência de uma cultura de cumprimento do Direito na comunidade, entre outros.

Na linha de raciocínio, se a correção estrutural das normas jurídicas é o bastante para garantir a certeza e a previsibilidade essenciais à segurança jurídica, como visto anteriormente, a eficácia das normas não é uma questão apenas jurídica, estando estreitamente ligada à lealdade dos poderes públicos às instituições, ao amadurecimento democrático das forças políticas e sociais e a sua disposição para lutar pelos direitos (FERRAJOLI, 1995, p. 940-941) [81].

É igualmente essencial à segurança do Direito que os atos de produção e aplicação das normas jurídicas sejam realizados de modo não arbitrário[82]. Dessa forma, a segurança jurídica não se projeta, apenas, através da certeza, da calculabilidade e da previsibilidade - elementos que se referem a aspectos da norma jurídica em si -, mas se realiza, cada vez com mais freqüência, na forma como são praticados os atos por meio dos quais são criadas e aplicadas as normas.

---

[79] Ver: NINO, C S. *Un país al margen de la ley*. Buenos Aires: Ariel, 2005, que atribui o subdesenvolvimento sofrido pela Argentina nas últimas décadas à existência de um alto grau de inobservância generalizada das normas, tanto pela sociedade (anomia social), como pelos poderes públicos (anomia institucional).

[80] Sobre o tema, ver: SALA, P. La seguridad jurídica y la realización judicial del derecho. In: *Seguridad jurídica y contratación mercantil*. Madrid: Civitas, 1993, p. 41.

[81] É o que assinala FERRAJOLI, L. *Derecho y razón*. Una teoria del garantismo penal. Madrid: Trotta, 1995, p. 940-941.

[82] De acordo com Fernández, a arbitrariedade representa uma fonte inesgotável de insegurança jurídica, convertendo o cidadão em "[...] um súbdito incapaz de organizar su vida, pendiente siempre de escrutar el rostro de sus gobernantes para averiguar sus buenos o malos humores y poder decidir em consecuencia". FERNÁNDEZ, T R. *De la arbitrariedad a la administración*. Madrid: Civitas, 1997, p. 240. Por proibição de arbitrariedade, E. Díaz refere-se a "um tipo especial de ilegalidad, que se produce cuando los órganos del poder hacen caso omiso de su propia legalidad, o – ensancahando el ámbito de la arbitrariedade – quando utilizan incorrectamente suas márgenes de discrecionalidad". DÍAZ, E. *Sociología y filosofia del derecho*. Madrid: Taurus, 1982, p.55.

Assim sendo, a proibição de arbitrariedade atinge qualquer ato de qualquer poder estatal, seja Legislativo[83], Executivo ou Judiciário.

Por sua vez, parece correto que a relação arbitrariedade-poder político aconteça com maior freqüência em relação àqueles poderes que têm como fim principal a aplicação normativa, como é o caso do Judiciário (em regra não democrático) e do Executivo (gestor político), e menos com o Poder Legislativo, pelo que se está de acordo com a decisão do Tribunal Constitucional Espanhol, citada por Ramírez (2000, p. 57), proferida nos seguintes termos:

> [...] não é a mesma a situação em que o legislador se encontra com respeito à Constituição que aquela na que se encontra o Governo como titular do poder regulamentar em relação à Lei, assim como o controle de constitucionalidade das leis debe fazer-se de forma que não imponha constrições indevidas ao poder legislativo e respeite suas opções políticas (STC 108/1986, de 26 de julio).

O mesmo Tribunal Constitucional Espanhol, citado por Ramírez (2000, p. 57) entende que há arbitrariedade na lei, quando viole o princípio da igualdade, na hipótese de tratamento desigual entre iguais, sem fundamento objetivo e razoável (STC 108/1986, de 26 de julio) e quando, mesmo não contemplando desigualdade, a norma careça de razoabilidade, ou seja, quando se identifique na lei capricho, inconseqüência ou incoerência, ou quando haja desproporção entre o fim perseguido e os meios empregados, que implique em excessivo sacrifício de direitos constitucionais (STC 66/1985, de 11 de junio).

No que concerne aos atos de criação como de aplicação de norma jurídica, parece correto afirmar que a ausência de arbitrariedade coincide com a presença de motivação razoável,

[83] Ramírez assinala: “En nuestro sistema constitucional, la prohibición de la arbitrariedad es una exigencia dirigida a todos los poderes del Estado, incluido el legislador. Pero, dado que en cualquier sistema democrático la ley es expresión de la voluntad popular (como expressamente lo dice el Preámbulo de la Constitución), las normas que limitan la capacidad decisoria de este último no actúan con la misma taxatividad y rigidez que las que reglamentan las actuaciones del resto de los poderes públicos”. RAMÍREZ, Frederico Arcos, op. cit., p. 57.

ou seja, a presença de uma razão, de uma justificação plausível, que seja por todos compreendida, mesmo que não seja compartilhada por todos.

Assim, a proibição da arbitrariedade condena especialmente a falta de fundamento e razão objetiva que justifique a tomada de decisão por parte dos poderes estatais que, por sua vez, deve estar fulcrada em valores presentes no ordenamento jurídico. Ou seja, o ideal liberal da não discriminação, manifestado pela fé na generalidade das leis, cede espaço a uma concepção social em que se entende que é do mesmo modo manifestação da arbitrariedade a não discriminação de indivíduos, grupos ou situações em relação aos quais a preservação da igualdade exige uma política legislativa incompatível com a idéia de igualdade formal.

Nesse mesmo contexto, que também nitidamente visa superar a equiparação entre discricionariedade e arbitrariedade[84], em especial no que concerne à atuação da Administração pública é que ganha relevância a motivação e controlabilidade das decisões tomadas. De acordo com Fernández (1997, p. 221-222), inexiste arbitrariedade quando os atos são justificados por meio de "razões razoáveis", das quais derivam decisões compatíveis com uma interpretação racional do ordenamento, passíveis de comprovação por responderem a determinada exegese do Direito que, também, viabiliza seu eventual controle jurisdicional.

[84] De acordo com Otero, "arbitrariedad y discrecionalidad son dos conductas distintas aunque relacionadas. Están relacionadas porque ambas suponen la posibilidad de actuar sin sometimiento a normas rígidas prestablecidas. Difieren en el sentido de que el poder discrecional significa una posibilidad de actuación no reglada, pero sometida a unos principios y diretrices generales, mientras la arbitrariedad supone una ausencia total de criterio". OTERO, M. La arbitrariedad. Anuario de Filosofia del Derecho, XII, 1995, p. 392.

2.1.2 Concepção Liberal de Segurança Jurídica

García de Enterria (2000, p.31)[85] ressalta que, na sua percepção, poucas vezes uma doutrina produziu sobre o curso histórico um influxo tão relevante quanto aquela de Rousseau. Posto em prática pela Revolução Francesa, o seu "mito" da lei como expressão da vontade geral, dotada de generalidade e através de cujo conteúdo se garante a liberdade, introduziu uma idéia nova no horizonte do mundo europeu de então, de que o Direito tem que se expressar necessariamente por meio de leis, sendo certo que, naquele determinado momento histórico, o triunfo dessa doutrina representava a existência de uma segurança jurídica da qual até então ainda não se tinha desfrutado[86].

De fato, anterior à Modernidade, o Direito era majoritariamente de caráter consuetudinário, quando não doutrinário e jurisprudencial. Além disso, a mentalidade medieval do Direito era de que o mesmo não respondia a qualquer vontade, sendo produzido através de um ato de descoberta, o qual obrigaria àquele que tinha a faculdade de declará-lo, a consultar os princípios básicos da comunidade, o que representava um limite às mudanças e reformas promovidas pelo monarca. Para García Pelayo,

> […] o estabelecimento de normas jurídicas pelo rei e magnatas não se considerava como ato legislativo, como uma invenção ou criação racional de direito mas como um ato de jurisdição (*iuris dictio*) consistente na descoberta dentro da ordem da comunidade de seus princípios básicos,

[85] GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas*. Madrid: Civitas, 2000, p. 31. O mesmo autor também trata do dogma *rousseauniano* da vontade geral e seu papel central na teoria do Estado, na seguinte obra: GARCÍA DE ENTERRIA, Eduardo. *Revolucion Francesa y administracion contemporanea*. Madrid: Civitas, 1998, p. 21-25.

[86] No entendimento de Zagrebelsky, a "[...] revolução em França encerra o ciclo aberto com a derrota originária de Antígona. O direito tornou-se lei única e a lei poder único. Poder justificado racionalmente, algumas vezes; mas sempre poder, perante o qual há apenas súbditos. Um poder, aliás, tanto mais absoluto, quanto mais (pretensamente) racional. Com a ideologia rousseauniana da lei como vontade geral, Creonte, e com ele o absolutismo no direito, venceu a batalha. A revolução atingiu efectivamente os objectivos do projecto monárquico que em três séculos não conseguira impor-se completamente." ZAGREBELSKY, Gustav. A lei, o direito e a constituição. *Anuário Português de Direito Constitucional*. v. III. Coimbra: Ed. Coimbra, 2003, p.42.

> das normas exigidas pelo caso proposto, de modo que a norma surgia como incidente do *ius dicere* (GARCIA PELAYO, 1991, p. 1086)[87].

García Pelayo (1991, p. 1089) faz também a análise de que a insegurança jurídica aumentava à proporção que avançava a Idade Média. A seu ver, as razões para tal avanço estariam: a) na predominância do direito subjetivo, e na conseqüente ausência de uma formulação objetiva e geral do Direito, o que criava situação de incerteza, pela dificuldade de se conhecer quais os direitos dos demais, e pela dificuldade de se fazer valer esses direitos em outras áreas situadas mais distante de onde os mesmos eram conhecidos; b) na ausência de registro por escrito do Direito; c) nos diversos fatores derivados do caráter irracional do Direito como, por exemplo, o juízo de Deus como meio de prova; d) na inexistência quase total da legalidade penal, exigência primeira da segurança Jurídica, visto que a garantia da segurança e idoneidade pessoal não provinha do jurídico, mas do poder de força dos senhores feudais. Sobre este último aspecto, Riu anota que a feudalização da sociedade pode ser interpretada como um fenômeno de autodefesa e autosubsistência desenvolvido progressivamente na Europa dos reinos germânicos, e em outras partes e épocas, diante da inexistência do Estado e da incapacidade da sociedade de encontrar solução para problemas da vida social, o que teria conduzido à busca pela proteção dos poderosos, por meio de uma vinculação pessoal (RIU, 1985, p. 92-97)[88].

Abandonando a fundamentação baseada nos valores materiais e transcendentes para instaurar uma ordem legitimadora da paz e da segurança na interação social, o Estado e o Direito, com a Modernidade, passaram a ter outras fontes de legitimidade. O primeiro passo foi a criação do Direito na forma de lei, fruto de uma vontade política soberana, marco da concepção, que

---

[87] GARCÍA PELAYO, M. La idea medieval del derecho. In: _____. *Obras Completas*. v. II. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991, p. 1086.
[88] RIU, M. *La alta edad media* (del siglo V al siglo XII). Barcelona: Montesinos, 1985, p. 92-97.

ainda hoje se mantém, e segundo a qual o Direito é um produto tipicamente estatal (BOBBIO, 1999, p. 45)[89].

Mas foi o Iluminismo que conferiu ao ideal racionalista de um Direito sistemático e estável, maior significado moral e político, ao atribuir à segurança jurídica não apenas a conquista do Direito como instrumento de controle, mas como exigência de humanidade, de proteção da dignidade e da liberdade do homem. Seria, então, através da clareza e da estabilidade de leis pouco abundantes e fielmente observadas que se lutaria contra o despotismo, inimigo da liberdade.

De acordo com Peces-Barba (1990, p. 219)[90], na primeira fase do Estado Moderno (Absolutismo) foram criadas as condições para um Direito estatal, sistemático, o que estabeleceu a base da segurança jurídica que o Estado liberal viria a completar e aprofundar. Desse modo, apesar de se poder fazer referência ao desenvolvimento da segurança jurídica com o avanço do Estado Moderno, foi a Revolução Francesa que inaugurou o triunfo de um novo Direito garantidor da segurança entre o cidadão e o Estado, pondo fim a uma ordem jurídica que não garantia aquilo que, ainda hoje, configura o núcleo conceitual da segurança jurídica, qual seja: o princípio da legalidade penal, a publicidade das leis, a motivação das sentenças, e a subordinação da Administração à legalidade. Com tais elementos, o Estado de Direito, por meio do império da lei, passou a garantir a segurança jurídica[91].

---

[89] BOBBIO, Norberto. *O Positivismo jurídico*: lições de filosofia do direito. São Paulo: Ícone, 1999, p. 45.

[90] PECES-BARBA, Gregório. La seguridad jurídica desde la filosofía del derecho. *Anuario de Derechos Humanos*, Madrid, n. 6, p. 219, 1990.

[91] Vale transcrever as palavras de Benjamin Constant, teórico do liberalismo político, em cuja conferência de 1819, entitulada "De la liberté de les modernes comparée avec celle des anciens", diz: "Preguntaos primero, señores, lo que em nuestros días un inglés, un francés, un habitante de los Estados Unidos de América entienden por la palabra libertad. Es para cada uno el derecho de no estar sometido más que a las leyes, de no poder ser detenido, ni llevado a prisión, ni condenado a muerte ni maltratado de ninguna manera por el efecto de la voluntad arbitraria de uno o de varios individuos. Es para cada uno el derecho de decir su opinión, de escoger su trabajo y de ejercerlo; de disponer de su propiedade, incluso de abusar de ella; de ir y venir sin necesidad de obtener un permiso y sin tener que dar cuenta de sus motivos o de sus pasos. Es para cada uno, el derecho de reunirse con otros individuos, sea para tratar de sus propios intereses, sea para profesar el culto que él y sus asociados prefieran, sea, simplemente, para llenar sus días y sus horas de la manera más conforme a sus inclinaciones, a sus fantasías. En fin, es el derecho para cada uno de influir sobre la administración del gobierno, bien por el nombramiento de todos o de ciertos funcionarios, bien por exposiciones,

A categoria lei, concebida por Rousseau como aquela que considera

> […] aos súditos em conjuto, e às ações como abstratas, jamais a um homem enquanto indivíduo nem a uma ação em particular. Assim a lei pode estatuir que haverá privilégios, mas não pode concedê-los nominalmente a ninguém. Pode haver diversas classes de cidadãos, assinalar inclusive qualidades que darão direito a essas classes, mas não pode nomear aos que nelas têm que ser admitidos (ROUSSEAU, 1979, p. 431) [92]

está convencionalmente conectada com a segurança jurídica, cujo modelo se baseia na exigência de um Direito formado por um núcleo mais ou menos amplo de normas gerais e abstratas.

A generalidade das normas assinalada por Rousseau é, portanto, a idéia central do sistema jurídico liberal, que impulsionará uma legalidade com alto grau de generalidade e abstração, porque é exigência da concepção liberal que o poder público e o privado sejam regulamentados por meio de normas gerais, capazes de serem aplicadas de modo previsível (ALTMANN, 1990, p.192).

Ademais, o império da lei impõe exigências normativistas, ou seja, requer que o núcleo principal do ordenamento jurídico seja composto por normas em sentido de regras, distintas dos princípios ou *standards* similares[93].

Outra exigência fundamental da segurança jurídica é a publicidade das leis[94], sem a qual não se tem a certeza da existência das normas, nem a certeza de orientação. A publicidade foi, aliás, um dos postulados mais defendidos pela Revolução Francesa para buscar superar o Antigo

---

peticiones, demandas que la autoridad esté más o menos obligada a tomar en consideración." Apud GARCÍA DE ENTERRÍA, E., op. cit., 2000, p. 33-34.

[92] ROUSSEAU, Jean-Jacques. *El contrato social*. Alfaguara, libro I, cap. VI, 1979, p. 431. (Tradução livre da autora)

[93] A capacidade das regras escritas para determinar o curso das ações de seus destinatários tem sido questionada fundamentalmente pelos realistas americanos, mais recentemente pelo movimento *Critical Legal Studies* que tem defendido uma desconfiança frente às possibilidades das regras para determinar antecipadamente as ações de seus destinatários. Nesse sentido, ver: PÉREZ LLEDÓ, J A. *El movimiento Critical Legal Studies*. Madrid: Tecnos, 1992, p. 248 ss.

[94] Como assinala Garzón Valdés, "nada más peligroso para el Estado de Derecho que la reducción de la publicidad de las medidas gubernamentales, sea dificultando el acceso a la información, sea mediante la aplicación de medidas secretas o de conocimiento reservado a un grupo de iniciados, tal como suele ocurrir en los regímenes totalitarios". GARZÓN VALDES, E. Acerca de los conceptos de publicidad, opinión pública y opinión de la mayoría y sus relaciones recíprocas. *Doxa*, Madrid, n. 13, p. 77, 1993.

Regime, anseio este explicado por Norberto Bobbio como um dos lugares comuns de todos os velhos e novos discursos sobre a democracia, e que consiste na idéia de um governo do poder público em público (BOBBIO, 1986, p. 65-67)[95].

As conexões entre publicidade e segurança jurídica não se restringem à função de certeza de existência e de significado do Direito e como condição de sua eficácia, mas abarcam também o postulado da irrelevância do desconhecimento das normas jurídicas, significando que, uma vez publicadas e transcorrido o período da *vacatio legis*, as leis gozam de presunção *iures et de iure* de conhecimento pelos seus destinatários[96]. É clara a função de segurança jurídica que desempenha tal presunção, e igualmente um dos exemplos mais significativos das tensões entre a segurança jurídica e a justiça, como assinala Pérez Luño, porque enquanto a segurança obriga que não se dê relevância à ignorância, a justiça conduz ao entendimento de não se aplicar conseqüências jurídicas desfavoráveis a quem, sem culpa, desconhece o Direito (PÉREZ LUÑO, 1991, p.71)[97].

Vale acrescentar a esse respeito, que a clareza das normas, identificada com a simplicidade, a perfeição na redação dos textos legais, a capacidade das normas de serem acessíveis à razão de toda a gente, também resulta importante para a segurança jurídica. Engish (1998, p. 137-138)[98] lembra que no Iluminismo existia uma crença na possibilidade de se obter clareza e segurança jurídica absolutas, mediante o ideal de um Direito claro, simples e com poucas leis[99], que gerava normas por todos conhecidas e, em conseqüência, garantia que todas as

---

[95] BOBBIO, N. *O futuro da democracia*: Uma defesa das regras do jogo. Rio de Janeiro: Ed. Paz e Terra, 1986, p. 65-67.

[96] De acordo com Carbonnier, a máxima "[…] *nemo legem ignorare censetur* se aceptó en el momento de la codifiación napoleónica, fue porque en aquella época, de ordinario, el Derecho era sólo una formulación de costumbres ancestrales". CARBONNIER, J. *Derecho flexible*. Madrid: Tecnos, 1974, p.145.

[97] PÉREZ LUÑO, A E. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel, 1991, p. 71 ss. Sobre o sentido da ignorância da lei tributária, ver: LOGOZZO, Maurizio. *L'ignoranza della legge tributaria*. Milano: Giuffrè, 2002.

[98] ENGISH, Karl. *Introdução ao pensamento juridico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1998.

[99] Para Montesquieu, as leis devem ter estilo conciso e simples, pois são feitas para as gentes de entendimento médio. Não são arte da lógica, mas o argumento simples de um bom pai de família. MONTESQUIEU. *O Espírito das leis*. Brasília: UNB, 1982. Para Bentham, "cada hombre tiene su medida determinada de entendimiento, y cuanto más complicada es la ley, tanto más superior es

decisões e atos administrativos e judiciais fossem unívocos. Atualmente, grande parte dos teóricos do Direito concordam que uma única solução correta derivada logicamente da lei é um sonho formalista, de modo que não se deve confundir a clareza que exige a segurança jurídica com a idéia de univocidade das normas. Ollero considera que

> […] a correlação segurança-univocidade mais que difícil é impossível; o que desobriga a chegar a considerar se seria mesmo desejável. Nos parece muito duvidoso que tal univocidade e a homogeneidade na interpretação seja objeto a alcançar pelo Estado de Direito (art. 1. 1. CE) e inclusive uma finalidade que o legislador debe perseguir para dar realidade ao princípio da segurança jurídica que consagra o art. 9.3 de nossa Constituição (OLLERO TARRASSA, 1989, p. 35) [100].

A estabilidade, entendida como vocação do Direito para uma vigência duradoura, também é condizente com a aspiração de segurança jurídica, visto que "a contínua mutação elide a certeza porque elide a confiança na vontade do Estado como vontade permanente e constante", na opinião de López de Oñate (1953, p. 99). Por sua vez, a exigência de estabilidade do Direito tem uma aspiração nitidamente juspositivista, porque a lógica da busca de estabilidade corresponde à de um ordenamento jurídico dotado de um alto grau de autonomia frente ao desenvolvimento histórico, implicando em uma "indiferença" do Direito em relação ao transcurso do tempo, permitindo, desse modo, apartar a vida jurídica da política e legitimar o Direito cientificamente, na opinião de Ferrarese (1984, p.190)[101].

---

a las facultades de un gran número; y por consiguiente es menos conocida, se fija menos en la memoria, no se resenta al espiritu de los hombres cuando sea necesario, o lo que es aun peor, le engaña y produce en ellos esperanzas falsas. La sencillez debe hallarse en el estilo y en el método. La ley debe ser el manual de instrucción de cada ciudadano, y es necesario que el mismo pueda consultarla en sus dudas, sin tener necesidad de intérprete... Sería necesario tambiém que el estilo de las leyes fuese tan sencillo como sus disposiciones;que se usalle en ellas ordinariamente la lengua común; que las formulas no tuviessen aparato científico, y en una palabra, que si el estilo del libro de las leyes se distinguía en logo del estilo de los otros libros, fuese en su mayor claridad, en su mayor precisión, en su mayor familiaridad, pues que está destinado a todos los entendimientos, y particularmente a las clases menos ilustradas". BENTHAM, J., op. cit., p. 151, 154.

[100] OLLERO TARRASSA, A. *Igualdad en la aplicación de la ley y precedente judicial*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionles, 1989. (Tradução livre da autora)

[101] Conforme entendimento de FERRARESE, Maria Rosaria. Diritto, tempo e legittimazione. In: _____. *Sociologia del Diritto*, v. 11, Milano, 1984, p. 190.

O ideal de estabilidade, entretanto, não deve ser um freio à evolução do Direito, sob pena de se criar uma distância excessiva entre a sociedade e o Direito, o que gera uma tensão entre a estabilidade e a flexibilidade requerida pelas circunstâncias históricas, com que todos os sistemas jurídicos têm que permanentemente conviver. Se a sociedade muda permanentemente e de modo acelerado e o Direito não se adequa ao seu ritmo, finda por obstacularizar o desenvolvimento (ARNIO, 1989, p. 32)[102].

Por sua vez, o modelo de segurança jurídica na aplicação do Direito idealizado pelo iluminismo e levado às últimas conseqüências pelo positivismo jurídico, girava em torno da subordinação do juiz à lei, vez que o princípio da legalidade exigia uma lei completa, coerente e clara, de onde seria possível extrair as normas necessárias para dar solução a todos os casos. Desse modo, as contradições, lacunas e obscuridades seriam apenas aparentes, dado que o próprio Direito tinha meios de saná-las, através da analogia, dos critérios de interpretação, etc. A única função do juiz consistia no estabelecimento dos fatos e sua subsunção, sem qualquer apreciação e com auxílio da lógica, à norma aplicável[103], consagrando-se, portanto, o princípio de plenitude do ordenamento, que claramente obedeceu ao propósito de conter as faculdades decisórias dos juízes.

Em suma, a concepção do trabalho do juiz nesse modelo de aplicação do Direito, atenderia aos seguintes requisitos: a) existência de uma única solução correta para o caso *sub judice*, que estaria explícita ou implícita nas normas do ordenamento; b) chega-se a essa solução através de diferentes instrumentos lógicos da metodologia jurídica, como critérios interpretativos, procedimentos de integração de lacunas, critérios para a resolução de antinomias, etc.; c) a decisão singular decorre das possibilidades da lógica dedutiva, sem que haja intervenção da

[102] ARNIO, A. *Lo racional como razonable*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1989, p. 32.
[103] De acordo com Bentham, "cuando el juez se atreve a abrogarse el poder de interpretar las leyes, es decir, substituir su voluntad a la del legislador, todo es arbitrario, y nadie puede prever el giro que tomará su capricho". BENTHAM, J., op. cit., p. 153.

vontade ou subjetividade do juiz[104]. Tal concepção acima descrita atingiu seu maior desenvolvimento na França e Alemanha, na primeira metade do século XIX, e representou a consagração da imagem da dogmática em geral, e do trabalho do juiz como tarefa técnica e não valorativa.

A história e a teoria do Direito[105] trataram de pôr em cheque esse modelo formalista da ciência jurídica, e o voluntarismo findou por alcançar o método jurídico para considerar como autêntica ficção da metodologia do Direito tanto a plenitude da lei, como o caráter impessoal da função jurisdicional e a idéia de identificar o raciocínio jurídico com a lógica matemática.

2.1.3 Segurança Jurídica no Estado Social de Direito

O estabelecimento e a consolidação do Estado social atingiu, com bastante força, o modelo de segurança jurídica concebido no Estado liberal de Direito, nos moldes anteriormente descritos, ao oferecer uma nova visão do Estado e de suas funções, e romper com a visão negativa do poder político, própria do Estado liberal, segundo a qual esse poder representava uma ameaça para o direito dos indivíduos, como visto, e ao passar a apoiar-se numa visão positiva de Estado, com realce à sua capacidade para atingir fins sociais. Em contrapartida, findou por gerar a incerteza e a politização da gestão institucional do Direito, como assinala Zuleta Puceiro (1983, p. 555-568)[106].

---

[104] Sobre a atividade jurisdicional nesse período, ver: MARQUES, Mário Reis. O modelo de justiça racionalista: uma construção para iludir o tempo? In: II COLÓQUIO INTERNACIONAL DO INSTITUTO JURÍDICO INTERDISCIPLINAR, 2005, Coimbra. *Direito natural, justiça e* política. Faculdade de Direito da Universidade do Porto: Ed. Coimbra v. 1, 2005, p. 189-212. Ver, também: MELGARÉ, Plínio Saraiva. *Juridicidade: sua compreensão político jurídica a partir do pensamento moderno-iluminista*. Coimbra: Ed. Coimbra, 2003, p. 46-48.

[105] Para entender o desenvolvimento do pensamento das diversas escolas que sucederam a este modelo, ver: CASTANHEIRA NEVES, A. *Digesta*: Escritos acerca do direito, do pensamento jurídico, da sua metodologia e outros. Coimbra: Ed. Coimbra, v. II. 1995.

[106] ZULETA PUCEIRO, E. La función del derecho en el estado social. *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, Madrid, n. 6, p. 555-568, 1983.

Há claramente uma mudança de sentido no papel cumprido pela lei, visto que, enquanto no Estado liberal a lei existia para garantir um clima de ordem, segurança e igualdade formal, e para servir de limite à arbitrariedade do poder político, no Estado social a lei converte-se em instrumento fundamental do Poder Público para transformar a sociedade, no mecanismo utilizado pelo poder político para redistribuir solidariamente os recursos, com o objetivo de reduzir as desigualdades econômicas, sociais e culturais[107].

O Estado social inaugura, assim, a prática de utilizar as normas jurídicas como meio para a concretização de suas políticas sociais, levando a que, quanto mais aumente e avance a intervenção estatal em direção aos seus objetivos, mais cresça a importância da utilização dos instrumentos jurídicos para alcançar tais fins. O postulado liberal de escassez das leis, portanto, sofreu um forte impacto diante dos reclamos de uma organização política da qual se espera intervir na economia e solucionar os problemas sociais. Parece lógico, assim, o incremento no volume das leis, diante da necessidade de se editar normas para regular a economia e a prestação de serviços públicos como educação, saúde e transporte, questões que no Estado liberal ficavam apenas a cargo dos particulares.

A inflação legislativa ou o crescimento desmedido de leis, em que pese poder ser necessário para dar cumprimento a novas funções estatais, não se dá de forma gratuita, pois implica em conseqüências negativas, em especial sob a ótica do conhecimento do Direito e do valor da certeza, essenciais à segurança jurídica[108]. Além de um certo abandono da técnica de

---

[107] Nas palavras de Pérez Luño: "[…] sin renunciar a las garantías jurídicas del Estado de Derecho, el Estado social de Derecho ha supuesto además la garantía material de los postulados liberales y libertades formales proclamados por el Estado liberal de Derecho, lo que ha exigido profundos cambios en sus técnicas operativas… el Estado social de Derecho ha entrañado una fórmula de compromiso entre la defensa de las libertades tradicionales de signo individual y las exigencias de la justicia social." PÉREZ LUÑO, A E. *Derechos humanos, estado de derecho y constitución.* Madrid: Tecnos, 1995, p. 226.

[108] De acordo com Carnelutti, "[…] los inconvenientes de la inflación legislativa no son menores que los debidos a la inflación monetaria: son como todos saben los inconvenientes de la desvalorización. Por desgracia, lo mismo que nuestra lira, también nuestras leyes valen hoy menos que las de otros tiempos… la producción de las leyes, como la producción de mercaderías en serie, se resuelve en un decaimiento del cuidado en su construcción. Pero lo más grave está en que al crecer su número no consiguen y llenar su función, … dar a los hombres la certeza del derecho…; El ordenamiento jurídico, cuyo mayor mérito

codificação, que consiste em agrupar em um código todas as normas relacionadas a determinada matéria, em favor da aprovação de múltiplas leis, de modo independente e isolado (IRTI, 1992, p. 33)[109], a proliferação das leis também deságua na elaboração de normas de modo apressado e irreflexivo, o que provoca desqualificação na sua qualidade linguística e lesiona o caráter sistemático do ordenamento, o que torna cada vez mais difícil alcançar a coerência e unidade do Direito (CÓRDOBA, 2005, p. 180)[110].

Ademais, a inflação legislativa[111], manifestada no desequilíbrio entre a produção normativa e a capacidade que os cidadãos e os próprios profissionais do Direito têm de conhecer as normas do sistema, reflete-se também na falta de preocupação do legislador em deixar claro que normas do regime jurídico anterior foram revogadas pela criação ou modificação de lei, fato que também facilita a ocorrência de conflito de normas.

De acordo com Palma Fernandéz (1997, p. 81-84), o reflexo da abundância de normas na doutrina é o estado de desorientação e perda da perspectiva global do Direito em que se encontra o jurista de hoje[112], o que tem gerado conseqüências em três ordens: doutrinal, prática e profissional (PALMA FERNÁNDEZ , 1997, p. 77-91).

---

debiera ser la simplicidad, ha venido a ser por desgracia un complicadíssimo laberinto en el cual, a menudo, ni aquellos que debieran ser los guías, consiguen orientarse". CARNELUTTI, F. *Cómo nace el derecho*. Santa Fé de Bogotá: Temis, 1997.

[109] Para Irti: " […] el período histórico, que se abre com la segunda pos guerra, será quizás recordado como el de la edad de la descodificación: de uma cotidiana y penetrante conquista de territorios por parte de las leyes especiales". IRTI, N. *La edad de la descodificación*. Barcelona: Bosch, 1992, p. 33.

[110] Para Gema Córdoba, em ocasiões "[…] el legislador utiliza consciente o premeditadamente un lenguaje equívoco e impreciso, esto es, irracional desde el punto de vista semántico, o descuida la coherencia com el resto del ordenamiento: la necesidad de conciliar en una misma ley intereses y valores heterogéneos e incluso contrastantes, o, lo que es lo mismo, obtener una ley respaldada por muy diversos grupos políticos y sociales, es un objetivo que a veces sólo puede alcanzarse a costa de cláusulas más o menos retóricas en detrimento de la claridad y de la sistematicidad." CÓRDOBA, Gema Marcilla. *Racionalidad legislativa* – Crisis de la ley y nueva ciencia de la legislación. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2005, p. 180.

[111] Pérez Luño refere-se à inflação legistiva através do termo hipertrofia legislativa ou *legal polution*, em seu discurso de ingresso na Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudência. PÉREZ LUÑO, A E. *El desbordamiento de las fuentes del derecho*. Sevilla: Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, 1993, p. 80.

[112] Nas palavras de Palma Fernandéz, o jurista de hoje "siente una primera sensación, se no de repudio, sí de cierta desazón ante la inmensidad de lo inabarcable, pues inabarcable es la posesión actualizada y diaria de las modificaciones legislativas del Estado, las Comunidades Autónomas, la Unión Europa y demás sujetos productores. El Derecho Público pasa a ser uma ciencia em la cual es más importante descubrir la norma auténtica que alcanzar la interpretación de conjunto o el engarce correcto de la misma." PALMA FERNÁNDEZ, J. L. *La seguridad jurídica ante la abundancia de normas*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1997, p. 77.

Em sua vertente prática (PALMA FERNÁNDEZ, 1997, p. 81-84), as conseqüências são vistas sob a ótica do distanciamento, seja dos cidadãos em relação à norma, seja da Administração em relação aos cidadãos. A abundância de normas gera um sentimento de temor frente ao Direito que não se conhece e do qual não se sabe o que esperar, fato que resulta em uma necessidade de assessoramento técnico para quase todas as atividades e atos que se pratica, seja de ordem mercantil, contratual, laboral, etc., e finda por distinguir os cidadãos em categorias distintas, conforme tenham ou não acesso a uma assistência jurídica completa e de qualidade.

Por outro lado, há um semelhante distanciamento entre a Administração e o cidadão, em vista de uma igual proliferação de órgãos da Administração, cada qual com sua competência e função, inclusive de produção normativa, quase sempre desconhecidas pelo cidadão comum, de modo que conseguir chegar à Administração passou a ser especialmente difícil, pelo imenso tempo despendido com a burocracia, como também custoso, pela cada vez mais necessária assessoria técnica, baseada na superespecialização profissional, como conseqüência de ordem profissional da abundância de normas, conforme anotado por Palma Fernández (1997, p. 86-91).

Acrescente-se ainda, a respeito, que não apenas aumentou o número de leis, mas o Estado social passou a produzir leis distintas, dado que a abstração, a generalidade e a estabilidade da lei, próprios do Estado liberal, não se coadunam com as exigências impostas a um poder público do qual se espera solução para os problemas sociais. Com isso, a lei perde muito de sua força reguladora e normativa geral, pois já não é editada para durar e para expressar padrões gerais de comportamento, mas é meio para responder ao particular e ao conjuntural (CÓRDOBA, 2005, p. 82)[113]. O princípio da igualdade adquire um significado diferente, que se traduz na

[113] Não há dúvida que a falta de generalidade e abstração possa vir a não responder aos postulados do Estado social, ou seja, da igualdade substancial, mas sim ao desenvolvimento de uma prática legislativa viciada, p. ex., leis particulares que beneficiam claramente determinados indivíduos ou grupos, mas não porque gozam de uma situação de desvantagem econômica, social ou cultural, mas porque os indivíduos ou grupos em questão têm poder para pressionar pela tomada de decisão legislativa conveniente aos seus interesses ou anseios, conforme anotado por Gema Córdóba, que melhor explica: " [...] una ley particular

utilização de tratamento diferenciado em relação a determinados grupos sociais, posto que se trata de um direito de preferências ou discriminações positivas, e não de reciprocidade (EWALD, 1985, p. 46)[114].

Pérez Luño (1993, p. 76) faz referência a uma situação de "hipostenia legislativa", ou seja, de enfraquecimento da eficácia do Direito como conseqüência do crescimento da produção legislativa e de um deslocamento do poder da instância legislativa para a instância executiva, cujo papel de protagonista se dá tanto na execução da lei, como na sua iniciativa e na sua própria elaboração[115].

O Estado social inaugurou também, uma nova racionalidade do Direito, que passou a ser instrumento para a consecução de objetivos materiais, o que significa dizer que dentro do sistema jurídico passam a existir valores políticos, econômicos e morais, reduzindo-se, portanto a distância entre as esferas política, jurídica e social, e aumentando a atuação do Direito sobre a sociedade. Por sua vez, isso provoca uma alteração no comportamento decisório do juiz, que passa a proferir decisões cada vez mais próximas da política, bem como passa a sofrer influência

---

puede ser fruto de uma discussión parlamentaria que llega a la conclusión de que es justo favorecer a cierto grupo socialmente marginado o postergado. Pero este tipo de leyes puede ser también fruto de la presión de lobbies que se dirigen com promesas o amenazas a las fuerzas políticas para que se elaboren leyes que les beneficien. Naturalmente, no siempre será fácil distinguir entre una y otra situación y, por lo demás, es una cuestión que queda librada al juicio ético o político, pero no cabe duda de que el abandono de las leyes generales y abstractas propicia regulaciones no igualitarias y eventualmente discriminatorias".

[114] EWALD, Francois. A concept of social law. In: TEUBNER, Gunther. *Dilemmas of law in the welfare state*. Berlin: European University Institute, 1985, p. 46.

[115] Nas palavras de G. Córdoba, a hipostenia legislativa "[…] se cifra básicamente en un desplazamiento del poder desde las instancias legislativas hacia las instancias gubernativas: la ley no es um instrumento normativo que permita desempeñar satisfactoriamente las tareas estatales, y en todo caso resulta menos adecuada que la normativa administrativa, entre outra razones porque el diseño de la institución legislativa no está pensado para regular la compleja actividad de los poderes públicos en el Estado contemporáneo; la consecuencia es un creciente protagonismo del poder gubernativo en la configuración del sistema y en la propria elaboración de la ley (…) En definitiva, la hipostenia legislativa es un concepto que hace referencia a la pérdida de pulso normativo por parte del legislador como consecuencia de la sobrecarga de tareas que se produce con el cambio desde una organización jurídica liberal a otra intervencionista y prestacional. La hipostenia se proyeta en un estilo de producción del Derecho marcado por formas de deslegalización, representadas por el dominio gubernamental de las fases pre y poslegislativa, el reconocimiento de rango de ley a normas dictadas por el poder ejecutivo, la consciente redacción de leyes imprecisas para permitir la discrecionalidad del gobierno, el auge del reglamento independiente incluso más alla del campo de la organización y funcionamiento de los servicios públicos, etc." CÓRDOBA, G. M., 2005, p. 186.

crescente dos economistas, sociólogos, etc., na tarefa de aplicação prática do Direito, que desempenha[116].

Essas mudanças produzidas na racionalidade dos sistemas jurídicos dos Estados sociais repercutem, portanto, diretamente no modelo de segurança jurídica concebido no período do Estado liberal, quando a segurança do Direito se sustentava principalmente em sua autonomia frente à política, à moral, às mudanças sociais, e dotava o Direito da certeza, da regularidade e da previsibilidade. O Direito perdeu muito de sua segurança, de sua não manipulação pelo poder e de sua certeza orientativa[117].

Diante desse estado de coisas, vê-se que, na atualidade, existe uma clara tensão entre dois tipos de valores que, por sua vez, vinculam-se à inclinação ideológica por concepções de Direito e de Estado distintas. De um lado, uma concepção liberal de Estado, que é acompanhada de um Direito que se expressa através da segurança jurídica, da igualdade formal e da autonomia do indivíduo e, de outro lado, como manifestação do Estado social, a solidariedade e igualdade substancial, no Direito. A opinião aqui manifestada é a de que se deve buscar compatibilizar, no Direito, a concretização dos fins do Estado social, sem abrir mão de um ordenamento que reflita uma margem de certeza e de orientação razoáveis.

---

[116] Vê-se, em especial, no Pragmatismo, corrente doutrinária defensora de que o juiz deve voltar os olhos para o futuro, deslocando o seu foco do *Law in Books*, que prioriza os antecedentes, para o "*Law in Action*", que prioriza a análise das consequências práticas de determinada norma, o que exige uma mudança nos modos de pensamento do jurista que, acostumado a "pensar palavras", tem que passar a "pensar coisas". Conforme: POUND, Roscoe. Law in Books and Law in Action. In: FISCHER, W. W.; HORWITZ, M. J.; REED, A. *American legal realism*. Oxford: Oxford University Press, 1993, p. 39-44. Sobre a transição do paradigma jurídico clássico para o *Classical Legal Thogh* e deste para o Pragmatismo, ver: SOLAR CAYÓN, José Ignácio. *Política y derecho em la era del New Deal*. Del Formalismo al pragmatismo jurídico. Madrid: Dykinson, 2002.

[117] Sobre o tema da crise do Direito, ver: TARELLO, G. *Sul problema della crisi del diritto*. Torino: Giappichelli, 1957.

2.2 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade, sob a ótica da Administração pública, pode ser analisado em duas dimensões fundamentais, quais sejam: o princípio da primazia (ou prevalência ou supremacia) da lei, e o princípio da reserva legal. Pelo princípio da primazia, os atos da Administração não podem contrariar as leis, enquanto pelo princípio da reserva legal, os atos administrativos devem estar estabelecidos em leis (ABREU, 1987, p. 131-133)[118].

Cabe ressaltar que o princípio da primazia da lei se aplica a qualquer ramo do Direito, seja público ou privado, pois só é possível agir validamente em subordinação à lei, aceitando a sua primazia. Registre-se que o sentido de primazia da lei mudou significativamente desde os tempos pós-revolucionários liberais ao atual porque, como visto previamente, a concepção liberal identificava o Direito com a lei do Parlamento, e, nesse sentido, era a assembléia legislativa que tinha legitimidade para expressar, através de leis, a vontade geral, perspectiva de cunho liberal que coroava os princípios da separação de poderes e da democracia[119].

Hoje, inquestionavelmente, o Direito não se identifica somente com a lei, e as próprias leis têm fonte diversificada, não redutível ao Parlamento. Assim, atualmente, quando se fala em primazia da lei, no sentido de que os atos da Administração não podem contrariar as leis, indiscutivelmente, conta-se com o respeito da Administração à Constituição, aos Princípios Gerais de Direito (ex: boa fé e proporcionalidade), aos tratados e convenções internacionais, aos decretos e regulamentos, entre outras normas, para além da lei concebida em sua perspectiva

---

[118] ABREU, Jorge Manuel Coutinho. *Sobre os regulamentos administrativos e o princípio da legalidade*. Coimbra: Almedina, 1987.

[119] Casalta Nabais explica: "Tradicionalmente a tutela dos contribuintes face ao poder tributário limitava-se, fundamentalmente, ao princípio da legalidade fiscal, entendido como um qualificado princípio da legalidade da administração. Uma ideia que, saliente-se, enquanto vigorou o Estado de direito liberal ancorado no conceito racional de lei, não deixou de traduzir uma tutela dos contribuintes próxima da que actualmente reclamamos apelando a princípios materiais. Com efeito, entendida a lei como uma correspondência necessária entre a forma de lei e o seu conteúdo racional ou justo, a reserva dos impostos à lei e o seu conteúdo racional ou justo, a reserva dos impostos à lei tinha por efeito automático remeter estes para um critério de justiça." CASALTA NABAIS, José. *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2000, p. 139.

formal, ou seja, emanada do Parlamento. O princípio da primazia da lei, portanto, compreende, na atualidade, o conjunto das regras e princípios de direito que vinculam a ação administrativa.

Por sua vez, a idéia de separação total de poderes, cara ao Estado liberal, foi ganhando novos contornos à medida que a atividade da Administração foi crescendo, de forma que ela não podia mais ficar restrita à função de executar as leis. Se a Administração não podia agir *contra legem*, poderia, entretanto, desenvolver uma atividade *praeter legem*? Nessa circunstância, a lei formal continuaria sendo limite à Administração que, no entanto, não precisaria invocar um fundamento legal específico para o exercício de sua atividade regulamentar autônoma (XAVIER, 2006, p. 27) [120].

Foi exatamente no cenário de discussão sobre as margens de liberdade de atuação da Administração que surgiu a idéia de reserva de lei como "princípio de defesa da liberdade e propriedade individuais, face às possíveis afectações por parte da Administração", ou seja, concretamente, aqueles atos da Administração que pudessem atingir os direitos de propriedade e liberdade apenas teriam validade, se fundamentados em lei formal (XAVIER, 2006, p. 28).

Em relação a esse ponto, vale trazer o relato de Eugenio Simón Acosta segundo o qual,

> [...] nas origens do constitucionalismo o princípio da reserva de lei se confundia com o da legalidade, pois a rígida separação de poderes impedia ao executivo ditar normas gerais, porém a crescente assunção de competências normativas pelo Executivo obriga a colocar o problema das relações entre a norma administrativa e a norma legal, para cujo efeito o princípio da reserva de lei se diferencia nitidamente e cobra plena autonomia em relação com o princípio da legalidade, cujo significado atual é de que todo ato administrativo deve fundar-se em uma norma geral autorizante. O significado primário da reserva de lei é, pelo contrário, que uma matéria, em nosso caso a tributária, tem que regular-se por lei e não por regulamento (1993, p. 148). [121]

[120] XAVIER, Cecília. *A Proibição da Aplicação Analógica da Lei Fiscal no âmbito do Estado Social de Direito*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 27.
[121] SIMÓN ACOSTA, Eugenio. El principio de legalidade o reserva de ley tributaria. In: GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Principios Constitucionales tributarios*. México: Universidad Autónoma de Sinaloa y Universidad de Salamanca, 1993, p. 148 ss.

A reserva de lei, desse modo, funciona como uma especificação do princípio da legalidade empregada para identificar aquelas situações cujo disciplinamento fica a cargo exclusivo da lei, excluindo-se a ingerência de qualquer outra disposição normativa inferior, com objetivo de proibir o Executivo de, com base em seu poder normativo, interferir em determinados âmbitos que, pela sua importância e conotação relacionadas aos direitos de liberdade e propriedade privada, devem ser disciplinados pelo acordo majoritário da vontade expressa no Parlamento (ESEVERRI, 2006, p. 41) [122].

No ramo do Direito Tributário, a reserva de lei tem particular relevância por ser exigência constitucional que os tributos sejam criados e majorados por meio de lei no sentido formal, ou seja, a lei instituidora ou majoradora dos tributos deve ser emanada do Poder Legislativo competente.

José Osvaldo Casás (2005, p. 205)[123] faz distinção entre o sistema de reserva de lei ortodoxo, rígido ou absoluto, e o sistema de reserva de lei atenuada, flexível ou relativa. Pelo primeiro, a teor da reserva de lei absoluta, a lei deve contemplar todos os elementos essenciais à formação da obrigação tributária, aí entendidos os elementos material, pessoal, temporal e espacial da hipótese de incidência tributária, bem como os seus elementos quantitativos, e as isenções e benefícios fiscais, os ilícitos e as sanções, entre outros.

Essa linha de pensamento refletiu-se no Modelo de Código Tributário para América Latina, elaborado em 1967, para o Programa Conjunto de Tributação OEA/BID, redigido por representantes do Brasil, da Argentina e do Uruguai[124], cujo art. 4º dispunha que só a lei pode 1º - criar, modificar ou suprimir tributos, definir o fato gerador da relação tributária, fixar a alíquota

[122] ESEVERRI, Ernesto. *Derecho tributario*. Parte general. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006, p. 41.
[123] CASÁS, José Osvaldo. El principio de legalidad en materia tributaria. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário.* Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 205.
[124] Comissão formada por Carlos M. Giuliani Fonrouge (Argentina), Rubens Gomes de Sousa (Brasil) e Ramón Valdés Costa (Uruguai), conforme referência de CASÁS, 2005, op.cit., p. 205.

do tributo e a base de cálculo e indicar o sujeito passivo; 2º - outorgar isenções, reduções, benefícios; ...

Por sua vez, os sistemas de reserva de lei relativa (atenuada ou flexível) levam em conta a possibilidade de que alguns elementos da relação tributária possam ser estabelecidos pelo Executivo, e, nessa direção, os países que adotam esse sistema apresentam algumas notas em comum: a) o deslocamento da competência do Legislativo para o Executivo opera-se em nível constitucional; b) tem caráter excepcional; c) é limitada quanto ao tempo e à matéria; d) subordina-se ao Legislativo, seja pela autorização, seja pela ratificação; e) os instrumentos jurídicos são: a delegação de competência parlamentar e os decretos-leis ou medidas provisórias do Executivo, por sua própria iniciativa (VALDÉS COSTA, 1992, p. 165)[125].

O caso do Brasil se enquadra nas notas características de reserva de lei relativa, acima mencionadas, como também se enquadram os ordenamentos português, espanhol e italiano, como se verá em seguida, sendo que em relação a estes, em maiores proporções. No caso brasileiro, existe um deslocamento da competência para o Executivo disciplinado pela Constituição, seja no que concerne à alteração de alíquotas dos impostos do art. 153, I, II, IV e V, seja quanto à redução e restabelecimento de alíquota das contribuições de intervenção no domínio econômico (art. 177, § 4º, I, b), ou ainda pela possibilidade de instituição de tributo por meio de medida provisória, atendido o disposto no art. 62, §1º, III c/c art. 62, § 2º. Portanto, o deslocamento de competência tem caráter excepcional e é limitado quanto à matéria ou à necessidade de urgência e relevância.

Deve-se registrar que essa reserva de conteúdo (ou material) da lei formal, que expressa a exigência de que a lei instituidora do tributo contenha os elementos essenciais ao nascimento da obrigação tributária, sujeita-se a intensidades diferentes em cada ordenamento jurídico

[125] VALDÉS COSTA, Ramón. *Instituciones de derecho tributario*. Buenos Aires; Madrid: Depalma; Marcial Pons, 1992, p. 165.

considerado. Também diferente é a amplitude da incidência da reserva de lei, no que concerne às espécies tributárias que, no caso brasileiro, aplica-se a todos os tributos, diferente dos ordenamentos português, espanhol e italiano, como será visto em seguida.

2.2.1 Notas Sobre a Intensidade do Princípio da Legalidade em Outros Ordenamentos Jurídicos: o Português, o Italiano e o Espanhol

O princípio da reserva de lei tributária, no ordenamento português, como nos ordenamentos espanhol e italiano finda por ser bem menos rígido que aquele garantido pela Constituição Federal brasileira, cuja feição é ainda mais garantista em vista da construção doutrinária acerca de sua amplitude (XAVIER, 1978, p. 37-93)[126].

No sistema tributário português, o princípio da reserva legal em matéria tributária tem sede constitucional e, em sua perspectiva formal, requer a intervenção do Parlamento, podendo este limitar-se a autorizar o governo a disciplinar determinada matéria fiscal nos termos do instituto das autorizações legislativas, o que constitui uma reserva formal de índole relativa[127]. Quanto à reserva material, a Constituição portuguesa estatui que deve abranger a incidência, as taxas, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes (art. 103, n. 2). Por sua vez, a falta de entendimento uniforme na doutrina sobre se a reserva de lei em sentido material atingiria também

[126] Ver por todos: XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 37-93.

[127] Nesse sentido, Saldanha Sanches afirma: "mesmo quando delega ao executivo a competência para criar impostos – uma vez que estão perante uma reserva relativa e não perante uma reserva absoluta – o deverá fazer mediante uma autorização normativa que pré-determina o conteúdo fundamental da lei a criar. SANCHES, Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: Lex, 2002, p. 32. No mesmo sentido: XAVIER, Cecília, op. cit., p. 126. Em sentido contrário, Nuno Sá Gomes afirma: "[...] temos, pois, em resumo, que o princípio da legalidade se resolve, entre nós, no princípio da reserva absoluta de lei formal, o que não impede, como vamos ver oportunamente, uma certa flexibilidade do princípio, na concessão à Administração Fiscal de poderes de discricionariedade técnica e probatória decorrentes, por sua vez, dos princípios da igualdade e da eficiência funcional do sistema fiscal. [...]. E, por outro lado, que o princípio doutrinário da reserva absoluta de lei não é equivalente a reserva exclusiva de lei da assembléia da República, pois, nestes casos, também o Governo tem competência legislativa fundamentada em autorização legislativa. Quer dizer: a reserva absoluta é tipificante e exclusiva nos sentido material e não orgânico". GOMES, Nuno Sá. *Manual de direito fiscal*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1996, p. 40-41. No mesmo sentido, ver: CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. *Direito tributário*. Coimbra: Almedina, 2003, p.208.

o lançamento, a liquidação e a cobrança foi superada pela previsão na LGT, que estendeu o referido princípio à liquidação e à cobrança, aos prazos de caducidade e prescrição (art. 8º, n. 2)[128].

Deve-se acrescentar, ainda em relação ao ordenamento português, que a reserva de lei atinge apenas os impostos. Como afirma Manuel Pires (1978, p. 440)[129], "a Constituição de 1933 exigia a aprovação dos princípios gerais quanto às taxas, o que não é tão claro na Constituição de 1976, salvo se se entender que as taxas são compreendidas no sistema fiscal, o que não é isento de dúvidas, bem pelo contrário", além disso as taxas, em vista de sua natureza sinalagmática, podem ser testadas pelos parâmetros da proporcionalidade ou proibição do excesso[130]. No que concerne aos impostos parafiscais[131], a legalidade não implica em reserva conteudística de lei, na

[128] Saldanha Sanches põe em causa a norma da LGT (art. 7º) que, indo para além das disposições constitucionais, determina que a liquidadação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade, estão abrangidos pelo princípio da legalidade tributária. Em suas palavras, "considerar que tudo o que tem ligação com a incidência do imposto, independentemente do alcance preciso da norma, está sujeito ao princípio da legalidade seria alargar excessivamente esta garantia do contribuinte e com isso impedir o seu funcionamento eficaz. Como sempre sucede com as normas que atribuem direitos e garantias ao administrado, a sua multiplicação irresponsável coduz inevitavelmente a uma situação de desprotecção efectiva, apesar de o discurso legislativo afirmar precisamente o contrário." SANCHES, Saldanha. *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002, p. 34. Também contra o alargamento da reserva da lei para os campos da liquidação e da cobrança, ver: MARTÌNEZ, Soares. Direito fiscal. Coimbra: Almedina, 1998, p.107.

[129] PIRES, Manuel. A constituição de 1976 e a fiscalidade. In: Jorge Miranda (Coord.). *Estudos sobre a constituição*. v. 2. Lisboa: Livraria Petrony, 1978, p. 440. Para Diogo Leite de Campos, na "perspectiva do direito a constituir, afigura-se que todas as razões apontam para a sua equiparação aos impostos, nesta matéria. Isto, desde logo, pela sua extrema proximidade, senão coincidência, com a figura de imposto. Em termos de, as diferenças que existam não justiticarem a sua exclusão do princípio da legalidade e, portanto, da garantia aos contribuintes proporcionadas por este. Julgo, com efeito, que devem estar submetidas ao princípio da legalidade todas as prestações impostas por um ente público. Tanto as prestações impostas para obter os meios necessários ao exercício das funções do ente (impostos), como as derivadas de uma relação comutativa (taxas, expropriações, empréstimos obrigatórios, etc.), como as impostas a título de 'pena' (sanção criminal ou coima). CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de, op. cit., p. 218.

[130] Nas palavras de Casalta Nabais: "[…] o princípio em causa apenas vale relativamente aos impostos e não também face a outras figuras tributárias próximas do imposto, mormente face às taxas. Idéia esta que é geralmente aceite também naqueles países em que o princípio da legalidade fiscal está integrado em preceitos constitucionais de teor e objecto mais amplo, como acontece em Itália e Espanha em que se prescreve a legalidade de quaisquer prestações pessoais ou patrimoniais (v. os arts. 23º da Constituição Italiana e 31º da Constituição Espanhola). O que, de algum modo, bem se compreende, se tivermos presente que, face às taxas, diferentemente do que se verifica relativamente aos impostos, pode operar o princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso, na versão do princípio da cobertura dos custos (Kostendeckungsprinzip), segundo o qual o montante da taxa não deve exceder os custos globais da prestação estadual porque é exigida, ou na versão do princípio da equivalência (Aquivalenzprinzip), segundo o qual o montante da taxa não deve estar em desproporção com o valor da correspondente prestação estadual." CASALTA NABAIS, op. cit., 1998, p. 345.

[131] Saldanha Sanches assim define a parafiscalidade: "Ao lado dos impostos que constituem a receita normal do Estado e que se encontram afectos ao financiamento global das suas despesas encontramos receitas tributárias – tributos para fiscais, parafiscalidade, que comparticipam de todas as características normais dos impostos – unilateralidade, coactividade, ausência de qualquer objectivo punitivo – mas que se encontram afectos ao funcionamento de certas entidades públicas que comparticipam no preenchimento de objectivos públicos. Essa afectação financeira especial – são receitas que apesar de terem caráter público se

medida que, em vista das finalidades de conformação econômica e social a que tais impostos visam, deve-se admitir uma certa margem de liberdade de atuação do legislador, de modo que este possa remeter à Administração a melhor forma de concretizar tais finalidades (CASALTA NABAIS, 1998, p. 347; SANCHES, 2002, p. 26)[132].

É importante ressaltar, ainda, que a orientação jurisprudencial do Tribunal Constitucional Português, em sentido contraposto à doutrina tradicional[133], vem admitindo abertamente a existência de uma certa margem de discricionariedade de atuação da Administração fiscal, não controlável judicialmente, através da utilização de conceitos indeterminados pelo legislador[134].

No que concerne ao sistema tributário italiano, a Constituição, em seu art. 23, estabelece que: "nessuna prestazione personale o patrimoniale puó essere imposta se non in base alla legge". Por sua vez, tanto a doutrina como a jurisprudência italianas concordam que tal reserva de lei é relativa (DE MITA, 1991, p. 33)[135], seja porque o texto constitucional prescreve que a prestação seja determinada *in base alla lege*, e não que seja imposta *per legge*, seja pela interpretação

---

encontram consignadas a entidades específicas – é o que lhes dá a natureza de contribuições especiais" SANCHES, 2002, op. cit. p. 26.

[132] Para SANCHES (op. cit., p. 26), "[...] o que os distingue dos demais impostos não é tanto esta especial afectação financeira, mas sim "a subtração ao regime clásico da legalidade tributária e do orçamento do Estado".

[133] A doutrina tradicional defende que o princípio da legalidade deve expressar-se pela existência de uma tipicidade fechada e do exclusivismo da lei, quanto aos elementos essenciais do imposto. Nesse sentido, Nuno Sá Gomes afirma: "De qualquer modo, como vimos, em matéria fiscal, o princípio da legalidade, com os seus corolários da tipicidade fechada, da indisponibildade do tipo, do exclusivismo e da determinação, implicam a proibição, quer da discricionariedade administrativa, concedendo poderes de escolha dos meios a empregar na aplicação das leis de tributação, quer do emprego, pelo legislador fiscal, de conceitos vagos ou indeterminados, a concretizar por interpretação da Administração Fiscal, sem que a lei defina os respectivos pressupostos." GOMES, Nuno Sá, op. cit., p. 161-162. No mesmo sentido, conferir: XAVIER, Alberto. *Conceito e natureza do acto tributário*. Coimbra: Almedina, 1972, p. 309; MARTINEZ, Soares, op. cit., p. 108 e CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de, op. cit., p. 207 ss. SOUSA, Domingos Pereira de. *As garantias dos contribuintes*. Lisboa: Universidade Lusíada, 1991, p. 111-112. ALMEIDA, L. Rodrigues de. *Introdução ao direito tributário português*. Coimbra: Almedina, 1997, p. 50-51.

[134] Ver: DOURADO, Ana Paula. O princípio da legalidade fiscal na Constituição Portuguesa. *Cadernos de Técnica Fiscal*, n. 379, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, p. 73 ss, 1995, bem como o Ac. 233/94, que admitiu a atribuição de poderes discricionários e de valoração técnica no domínio das matérias cobertas pela reserva de lei fiscal, bem como a não exigência de controle jurisdicional pleno, citado por: CASALTA NABAIS, José. Jurisprudência do tribunal constitucional em matéria fiscal. *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, v. 69, p. 415 ss, 1993.

[135] Para De Mita, esse dispositivo constitucional "[...] introduce per le 'prestazioni patrimoniali imposte' e quindi anche per i tributi che di tali prestazioni fanno parte, il principio di legalità, piú precisamente della 'riserva relativa' di legge, secondo il quale l'imposta deve essere prevista dalla legge solo nei suoi elementi fondamentali, potendo gli altri elementi essere rimessi ad una normazione secundaria, alla potestà regolamentare dell'ente impositore." DE MITA, Enrico. *Interesse fiscale e tutela del contribuente*. Le garanzie constituzionali. Milano: Giuffrè, 1991, Cap. III, p. 33.

sistemática do referido dispositivo em relação ao art. 5 da Constituição italiana, que reconhece e promove a autonomia local (FALSITTA, 2005, p. 139)[136].

Assim, a doutrina (FALSITTA, 2005, p. 139-140)[137] e a jurisprudência (apud DE MITA, 1983; CASALTA NABAIS,1998; TESAURO, 2000) [138] italianas têm tratado de identificar os mínimos elementos cuja previsão deve, necessariamente, estar na lei, concluindo que o fato gerador (pressuposto do tributo) e os sujeitos obrigados são matérias de reserva de lei, podendo a determinação quantitativa (*quantum debeatur*) ser disciplinada em atos diversos da lei, que teria apenas que fixar critérios diretivos, limites e controles.

Na Espanha, a Constituição dispõe, em seu art. 31.3, que somente poderão estabelecer-se prestações patrimoniais de caráter público com base na lei, voltando tal princípio a ser reproduzido no art. 133, no concernente estritamente à ordem tributária. Com base na disposição constitucional, a doutrina (LAPATZA, 1990; CHECA GONZÁLEZ, 1987);[139] e jurisprudência afirmam o caráter relativo da reserva de lei fiscal, estabelecendo o Tribunal Constitucional que:

---

[136] Nas palavras de FALSITTA: "[...] soltanto uma riserva relativa consente di lasciare debito spazio alle esigenze di autonomia degli enti locali e di far salvo il principio fissto dall´art. 5 Cost."
FALSITTA, Gaspari. *Manuale di diritto tributario.* Parte Gerale. Padova: CEDAM, 2005, p. 139.

[137] Nesse sentido, Falsitta esclarece: "In particolare, per quanto concerne la determinazione della base imponible, si riconosce che puó essere demandata alla fonte secondaria la disciplina di limitati aspetti che siano espressione di discrezionalità tecnica com indicazione di criteri direttivi. Quanto poi alla fissazione dell´aliquota, si ammette che essa è delegabile alla fonte secondaria per esigenze di competenza tecnica especifica o per lasciare spazio all´autonomia delle aministrazioni locali, previa indicazione di principi e criteri direttivi". FALSITTA, Gaspari, op. cit., pp. 139-140.

[138] Ver as sentenças da Corte Constitucional 4/1957, 30/1957, 122/1957 e 86/1973, em DE MITA, E. *Fisco e costituzione*. Questioni risote e questioni aperte, I (1957-1983), Milano, 1983, p. 21ss, 31 ss, 57 ss, 403 ss. Casalta Nabais (1998, p. 35), por sua vez, anota que, no "[...] respeitante à Itália, a Corte Constitucional tem repetidas vezes afirmado que a lei deve indicar critérios idóneos pra delimitar a discricionaridade do ente impositor, de modo a não deixar ao arbítrio deste a determinação da prestação, parecendo assim não exigir que uma parte da disciplina da prestação imposta seja contida na lei, requerendo apenas que esta fixe os critérios directivos e os limites da discricionaridade do ente a quem cabe a imposição." Nesse sentido, ensina Tesauro: "La legge deve fissare, inoltre, la misura del tributo, ossia la base imponible e l' aliquota. In proposito, la Corte constituzionale reputa rispettato il precetto ex art. 23 se la legge indica la misura massima dell' aliquota, o fissa criteri idonei a delimitare la discrezionalità dell' ente impositore, cui la legge demanda la potestà normativa di fissare il quantum, mediante la previsione di opportuni limiti e controlli. TESAURO, Francesco. *Istituzioni di diritto tributario.* Vol 1. Torino: UTET, 2000, p. 19

[139] Segundo Ferreiro Lapatza, "[...] recoge la Constitución española el principio de legalidad tributaria. El tributo ha de ser establecido – con arreglo a la Ley . Ningùn tributo puede ser exigido sin una previa Ley que lo autorice.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. La Ley puede, desde luego, establecer todas las normas, formales y materiales, que regulan un tributo. Pero puede remitir también parte de esta normativa al Reglamento. Pero tal remisión no puede olvidar nunca que la Constitución encomienda a la Ley y sólo a la Ley el establecimiento de las normas básicas del tributo. Reserva a la Ley las normas con arreglo a las cuales ha de producirse el Reglamento." LAPATZA, Juan José Ferreiro. El derecho tributario: concepto y contenid. Las fuente del derecho tributario. Los principios del ordenamiento tributario español. In:

> [...] a reserva de lei exige que a criação *ex novo* de um tributo e a determinação dos elementos essenciais ou configuradores deve operar-se por meio de lei, não obstante, a reserva de lei no âmbito dos tributos não opera de forma absoluta, pois apesar de que os elementos determinantes do tributo devam vir estabelecidos em lei, é admissível a colaboração do regulamento, sempre que seja indispensável por motivos técnicos ou para otimizar o cumprimento das finalidades propostas pela Constituição ou pela própria lei, e sempre que a colaboração se produza em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade.[140]

O Tribunal Constitucional espanhol entende que a lei deve prever não apenas o fato gerador e o sujeito obrigado, como também o montante a ser pago (*quantum debeatur*), no que concerne aos impostos próprios do Estado e das Comunidades Autônomas, entes dotados de Poder Legislativo. Quanto aos impostos locais (provinciais ou municipais), entende que a lei deve fixar o seu montante máximo, posto que, caso contrário, o poder tributário constitucionalmente assegurado às corporações locais, seria inviabilizado se, face a sua falta de Poder Legislativo, não fosse autorizada a determinação de alíquota através de seu poder regulamentar, dentro de certos limites estipulados pelo legislador[141].

Por sua vez, a reserva de lei opera com diferente grau de intensidade em função da figura tributária que se considere. Assim, no âmbito do estabelecimento dos impostos e seus elementos determinantes, a reserva de lei opera de forma mais rigorosa e estrita que, por exemplo, no âmbito das taxas[142].

Ao nível de lei ordinária, o artigo 8 da Ley General Tributaria-LGT enumera uma série de elementos relacionados com os tributos que devem regular-se, em todo caso, por lei. No entanto, dado o caráter de lei ordinária da LGT, o mandamento deste dispositivo não tem

---

Compendio de derecho financeiro y sistema fiscal español. Madrid: Escuela de Hacienda Publica: Ministério de Economia y Hacienda, 1990, Tomo I, p. 19-20. Ver também: CHECA GONZÁLEZ. El principio de reserva de ley em materia tributaria. In: *Estudios de derecho facienda*. Homenaje a César Albiñna García-Quintana, v. II. Madrid, 1987.

[140] SSTC185/1995, de 5 de dezembro e 150/2003, de 15 de junho, citados por ESEVERRI, Ernesto. *Derecho tributario*. Parte General.Valencia: Tirant lo Blanch, 2006, p. 42. (Tradução livre da autora)

[141] Sentença 179/1985, citada por: LASARTE, Javier; RAMIREZ, Salvador e AGUALLO, Angel. *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional em Materia Financiera y Tributaria* (1981-1989). Madrid, Tecnos, 1990, p. 21 ss.

[142] ESEVERRI, Ernesto, op. cit., p. 43.

necessariamente que vincular o legislador futuro, já que uma lei posterior e de igual hierarquia pode remeter à via regulamentar qualquer um desses elementos dispostos no art. 8, de modo que esse dispositivo legal apenas serve para dar um indicativo de quais são os elementos essenciais do tributo, consubstanciais ao seu estabelecimento.

2.2.2 A Reserva Legal em Matéria Tributária e a Constituição Federal de 1988

A Constituição Federal brasileira não se restringe a estatuir o princípio da legalidade em sua concepção de autoimposição, autotributação ou autoconsentimento dos impostos, no sentido de que os mesmos devem ser aprovados pelos órgãos legislativos competentes. Vai mais além do art. 150, I, que veda aos entes políticos exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, na medida que dispõe sobre a intensidade desse princípio por meio de outros dispositivos constitucionais, como é o caso do art. 146; art. 150 §6º; art. 153, §1º; art. 62, §2º c/c art. 62 §1º, II; art. 154, I; art. 177, § 4º, e tantos outros.

Do art. 150, I, extrai-se o mandamento constitucional de que não pode ser exigido ou aumentado tributo (imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório, contribuições sociais, corporativas e de intervenção no domínio econômico) sem lei que o estabeleça, traduzindo-se em uma reserva de lei, tanto na perspectiva formal como material[143].

A perspectiva formal da reserva de legalidade implica em que a criação e majoração dos tributos devem ocorrer por meio de lei emanada do Poder Legislativo competente. No caso do

[143] Casalta Nabais, ainda, desdobra a perspectiva material em dois aspectos: "o aspecto horizontal (ou extensão) da reserva – a que figuras tributárias se aplica (apenas aos impostos ou também a outras figuras próximas destes) e o aspecto vertical (ou intensidade) da reserva – a que elementos do imposto (ou de outras figuras) diz respeito e até que ponto a lei deve levar a sua disciplina (deve esgotar esta ou pode deixar alguns pormenores para o poder da Administração).
CASALTA NABAIS, José. Contratos Fiscais. Coimbra: Ed. Coimbra, 1994, p. 236.

sistema constitucional brasileiro, a reserva de lei formal é apenas relativa[144], na medida que é aceitável a criação ou majoração de tributos (para os quais a Constituição Federal não exija lei complementar) por meio de medida provisória (art. 62, §1º , II cc §2º), além de que, quanto aos impostos da União, previstos no art. 153, I, II, IV e V, é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as suas alíquotas, e quanto às contribuições de intervenção no domínio econômico, a sua alíquota pode ser reduzida e restabelecida, também, por ato do Poder Executivo (art. 177, § 4º, b).

Por sua vez, a perspectiva material da reserva de legalidade implica na necessidade da lei conter a disciplina tão completa quanto possível da matéria que é objeto de reserva. Neste sentido, a lei deve conter todos os elementos necessários para se saber quem deve, o que deve, a quem deve e quanto deve, o que também se chama de princípio da tipicidade (DERZI, 1988; XAVIER, 1974)[145], segundo o qual cabe somente à lei o estabelecimento de todos os elementos necessários para a quantificação da obrigação tributária, para que esta possa ser calculável e previsível pelos contribuintes, de modo que todos os elementos formadores do tipo (hipótese de incidência, sujeito ativo e sujeito passivo) e da consequência tributária (*quantum debeatur*) têm que, necessariamente, estar disciplinados em lei[146].

---

[144] Carraza identifica uma reserva absoluta de lei formal que, segundo se entende, não pode ser afirmada, em vista de que a própria Constituição relativiza essa reserva formal quando admite a instituição de tributo por medida provisória e a alteração da alíquota de alguns impostos e contribuições por ato do Executivo. CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 249. Para Oswaldo Othon Saraiva Filho, quando "a Constituição, no seu art. 150, I, proíbe exigir, ou seja, instituir e aumentar tributo *sem lei que o estabeleça*, obviamente, aí, a palavra lei está usada no sentido genérico, significando não apenas o sentido técnico de lei ordinária, mas é utilizada para exprimir que, para surgir obrigação tributária, há necessidade de ato normativo hipotético (abstrato e geral) produzido pelo poder competente para o exercício da função legislativa, nos termos estabelecidos pelo Estatuto Político, e, consequentemente, abrange as leis ordinárias, ou diplomas legais a elas equiparadas como as medidas provisórias, aquelas leis que a Carta Magna exige sejam leis complementares e, porque não, as próprias leis constitucionais, inclusive as decorrentes do uso do Poder constituinte derivado (emendas constitucionais). SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. O Princípio da legalidade tributária na Constituição Federal de 1988. In: MOREIRA FILHO, Aristótelse; LÔBO; Marcelo Jatobá. *Questões controvertidas em matéria tributária*. Uma homenagem ao professor Paulo de Barros Carvalho. Belo Horizonte: Forum, 2004, p. 201.

[145] Ver: DERZI, Misabel. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988, e XAVIER, Alberto. Manual de Direito Fiscal, Vol. 1, Lisboa: FDL, 1974, p. 110.

[146] Para Hugo de Brito Machado, o prazo para recolhimento do tributo é elemento essencial, especialmente quando se trata de tributos sujeitos a lançamento por homologação. MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 29. Esse posicionamento não foi acolhido pelo Supremo Tribunal Federal

No que concerne à reserva material de lei, todavia, a Constituição vai mais além do que foi explicitado no parágrafo anterior, uma vez que matérias como conflitos de competência tributária, limitações constitucionais ao poder de tributar, normas gerais sobre definição de tributos e de suas espécies, normas gerais sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos, obrigação, lançamento, crédito, prescrição, decadência e outros (art. 146, I a III), devem, por força constitucional, ser disciplinadas por lei complementar, além da previsão constitucional existente de que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, apenas podem ser concedidos por meio de lei específica (art. 150 § 6º).

Deve-se anotar que, no sistema tributário nacional, a tipicidade tributária é ainda mais rigorosa, pois os contornos do tipo estão presentes no próprio texto constitucional[147] que, como dito, define a competência tributária. Assim, o próprio legislador, ao instituir o tributo, não tem a total liberdade para definir a hipótese de incidência tributária, pois sua atuação é limitada pela atribuição constitucional de competência[148].

Ademais, o legislador ordinário do ente federativo que institui o imposto também deve obediência à lei complementar, a que a Constituição Federal atribui a competência para definir os fatos geradores, as bases de cálculos e os respectivos contribuintes (art. 146, III, a).

---

que firmou posição no sentido de que o prazo de vencimento da obrigação tributária ou da data do recolhimento do tributo não se compreendem no campo reservado exclusivamente à lei ordinária. Para um relato acerca do desdobramento do julgamento do Supremo sobre essa matéria, ver: GODOI, Marciano Seabra de; VIOTTI, Cristiano Augusto Ganz. Legalidade Tributária. In: _____. *Sistema tributário nacional na jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 250-253.

[147] No caso da CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira), a própria alíquota da contribuição é fixada por norma constitucional, conforme EC 37/2002, art. 3º.

[148] O CTN, em seu art. 110 dispõe: A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

É por isso que, a despeito das vozes em contrário, no sentido de que a Constituição não cria tributos (VIEIRA, 2005, p. 626-627)[149], só distribui as competências, não há como negar a afirmação de José Souto Maior Borges (1975, p. 4)[150], para quem "o processo de instituição (criação) do tributo, iniciado com a outorga constitucional da competência tributária, se integra com a superveniência das leis complementares, ordinárias e eventualmente outros atos normativos". Se o legislador ordinário, para instituir o tributo, deve respeito à definição em lei complementar de seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes, além de ter que se ater, necessariamente, à norma constitucional que delimita a sua competência e estabelece diversas regras sobre sujeição passiva, base de cálculo, alíquota, hipótese de incidência, etc., como afirmar que a Constituição brasileira não participa na criação do tributo? Mais uma vez este estudo se vale das palavras do professor José Souto Maior Borges, segundo as quais "o insuficiente não é, em tal caso, equiparável ao inexistente".

Nesse ponto, deve-se registrar que, para este estudo, um sistema tributário calcado em pressupostos como os acima descritos, ao invés de conferir segurança jurídica, é causa, ao contrário, de insegurança, porque tal concepção provoca inúmeras possibilidades de conflito normativo, quais sejam: de inconstitucionalidade da lei complementar; de inconstitucionalidade da lei instituidora; de ilegalidade da lei instituidora frente à lei complementar; de inconstitucionalidade e ilegalidade do ato administrativo. Ademais, dificulta sobremaneira qualquer intenção de se proceder a uma reforma do sistema tributário, com vistas à realização de

[149]José Roberto Vieira elenca maciça doutrina tributária nacional nesse sentido: Amílcar de Araújo Falcão, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado, Celso Ribeiro Bastos, Luciano Amaro, entre outros citados. O artigo a que ora se faz referência foi escrito em virtude de uma mudança de entendimento do autor que, de uma posição que corroborava com a doutrina tradicional, passou a filiar-se ao entendimento do Professor Souto Borges, ao qual, igualmente, filia-se o presente estudo. VIEIRA, José Roberto. E, afinal, a constituição cria tributos! In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Teoria geral da obrigação tributária.* Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 626-627.

[150] BORGES, José Souto Maior. *A fixação em lei complementar das alíquotas máximas do imposto sobre serviços*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 4.

seus princípios, porque qualquer alteração significativa no ordenamento tributário requer, necessariamente, uma mudança constitucional.

Por sua vez, a reserva material de legalidade não deve ser compreendida, como afirma Ricardo Lobo Torres (2004, p. 5-6)[151], "[...] sob a influência do dogma em que se transformou neste País o princípio da legalidade absoluta e da tipicidade cerrada, em especial no que diz respeito à atividade regulamentar dos dispositivos da lei formal".

Nesse ponto, é essencial fazer referência ao julgamento, no Supremo Tribunal Federal, de questão relacionada à Contribuição ao Seguro de Acidente do Trabalho, em que a lei instituidora deixou para o regulamento a complementação dos conceitos de 'atividade preponderante', 'grau de risco leve, médio e grave'. Nessa ocasião, o Supremo Tribunal Federal[152] firmou entendimento de que:

> [...] as Leis n. 7.787/89, art. 3º, II e n. 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de 'atividade preponderante' e 'grau de risco leve, médio e grave', não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, CF, art. 5º, II, e da legalidade tributária, CF, art. 150, I.

Em seu voto, o Ministro Carlos Velloso afirma que a aplicação da lei, no caso concreto, exige a aferição de dados e elementos que, fixando a lei parâmetros e padrões, pode cometer ao regulamento essa aferição. Entende que nesses casos não ocorre delegação pura, que seria ofensiva ao princípio da legalidade genérica (C. F., art. 5º, II) e da legalidade tributária (C. F., art. 150, I).

---

[151] TORRES, Ricardo Lobo. O caso as contribuição ao seguro de acidentes do trabalho. In: DERZI, Misabel Abreu Machado. *Construindo o direito tributário na constituição*. Uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 5-6.

[152] Recurso Extraordinário 343.446/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, pleno, em 20.03.2003.

Esta posição foi defendida pelo Min. Carlos Velloso anteriormente, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 290.079-6/SC[153] que firmou entendimento sobre a legitimidade da cobrança do salário educação, no período anterior à lei n. 9.424/1996. Em seu voto, o Ministro entende condizente com a ordem jurídico-constitucional o regulamento delegado, *intra legem*, na medida que empreende uma distinção entre a delegação pura, que a Constituição não permite, e a atribuição que a lei comete ao regulamento para a aferição de dados, em concreto, justamente para a boa aplicação da lei[154].

Os dois julgamentos estão, portanto, condizentes com o contexto atual de rápidas transformações sociais; inovações tecnológicas; complexidade, variedade e especialidade dos assuntos em que se baseia Clarissa Sampaio Silva (2005, p. 54-58) [155] para justificar a necessidade não só de reconhecimento de outras fontes normativas, mas de uma revisão da função desempenhada pela lei. A autora anota que, em muitos casos, é a Administração que possui os profissionais, os conhecimentos necessários para solução de questões específicas e técnicas, além de defender que a urgência de certas matérias não consegue acompanhar o tradicional processo legislativo e que "o tratamento, por lei, de questões que ainda não adquiriram maturidade suficiente, pode acarretar o engessamento delas e a rápida desatualização."

---

[153] Recurso Extraordinário n. 290.079-6/SC, Rel. Min. Ilmar Galvão, pleno, em 17/10/2001.

[154] Sobre a mesma matéria, José Souto Borges afirma: "Não se proceda, entretanto a leitura do seu contexto ou subserviência à sua formulação literal. O condicionamento para a fixação da alíquota estava, no DL 1. 422, duplamente vinculado: I) no §1º do art. 1º, ao custo atuarial; 2º) no §2º, o art. 1º, ao custo real unitário do ensino do 1º grau. Mas o custo atuarial do ensino de 1º grau, era ao mesmo tempo condição e limite para a delegação no Executivo. Sem extrapassar o DL 1.427, o Presidente da República não poderia estabelecer alíquota do salário-educação que não se destinasse estritamente a compensar os custos com o ensino de 1º grau. Atribuição condicionada e limitada portanto. O caráter compensatório dessa exação parafiscal era fundamental para sua compreensão." BORGES, José Souto Maior. Parecer sobre a Constitucionalidade do Salário-Educação. Lei 4.440/64, Dec.-Lei 1.422/75, Lei 9.424/96 e Legislação conexa. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 29, São Paulo: RT, out.-dez./99, p. 169.

[155] SILVA, Clarissa Sampaio. *Legalidade e regulação*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2005, p. 54-58.

É exatamente esse cenário que também motiva a neces-sidade de se reavaliar e recontextualizar, também, no Direito Tributário nacional, o conteúdo e alcance do princípio constitucional da reserva de lei.

2.2.3 Princípio da Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro

A legalidade tributária, consagrada como princípio constitucional de reserva de lei formal, e expressa na vedação de exigir ou majorar tributo sem lei que o estabeleça, encontra-se vinculada ao princípio da tipicidade, que explicita a necessidade de determinação em lei formal, dos elementos essenciais à criação dos tributos.

Sem dúvida, a tipicidade é decorrência do princípio da reserva de lei em matéria tributária, justamente porque se a Constituição veda aos entes políticos exigirem ou majorarem tributo sem lei que o estabeleça, nesse mandato constitucional está implícita uma reserva material de lei formal, que coincide com o conceito de tipicidade.

No caso brasileiro, a doutrina e a jurisprudência tiveram um papel reduzido na tarefa de definir os contornos da tipicidade, de interpretar quais elementos seriam suficientes para se considerar atendido o mandato constitucional de não exigir ou majorar tributo senão por meio de lei, na medida que o Código Tributário Nacional elencou, em seu art. 97, os elementos essenciais, que somente a lei pode estabelecer, quais sejam: I. a instituição de tributos, ou a sua extinção; II. a majoração de tributos ou sua redução; III. a definição do fato gerador da obrigação tributária principal; IV. a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo; V. a cominação de penalidades; VI. as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Comparando-se a reserva material de lei formal existente no ordenamento tributário nacional com os demais ordenamentos português, espanhol e italiano, anteriormente objetos de breve análise, chega-se à fácil conclusão de que a intensidade tanto da reserva de lei formal, como da tipicidade, é bem mais forte no ordenamento brasileiro do que nos ordenamentos estrangeiros aqui escolhidos como paradigma, seja porque a reserva de lei formal, no Brasil, alcança a instituição e majoração de todas as espécies de tributos, seja porque a reserva material atinge um número bastante abrangente de elementos considerados pelo próprio ordenamento normativo como essenciais e, portanto, sujeitos à reserva de lei formal.

Inobstante, a doutrina tributária nacional assume posição ainda mais garantista da reserva de lei, por defender, sob influência da tese de Alberto Xavier (1978), a exclusividade da lei e a existência de uma tipicidade fechada no que concerne a todos os elementos essenciais elencados pelo art. 97 do CTN. Ou seja, a lei formal deve conter uma descrição completa e suficiente dos elementos necessários à tributação.

A tipicidade fechada e a exclusividade da lei, no ordenamento brasileiro, não dizem respeito apenas à definição dos elementos essenciais dos tributos, mas à própria atividade de liquidação e cobrança, na medida em que normas gerais sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários são matéria de reserva constitucional de lei complementar.

Ocorre que todas essas previsões constitucionais e legais concernentes à reserva material de lei formal, no âmbito do Direito Tributário brasileiro, devem ter a medida de seu alcance interpretada tendo em conta um contexto de instauração e estabelecimento de um Estado social, acompanhado das modificações desenvolvidas tanto na concepção do Direito Público, como no papel dos poderes estatais.

A influência do contexto de mudança de concepção de Estado, no âmbito das relações tributárias, é explicitada por Casalta Nabais, através das seguintes palavras:

> Com efeito, a simplicidade do sistema fiscal clássico – assente em impostos de baixas taxas (na lógica do imposto mínimo), analíticos ou cedulares, proporcionais e polarizados em manifestações simples da capacidade contributiva, avaliável quase sempre com o recurso a métodos indiciários – deixou de ter qualquer coisa a ver com a fiscalidade contemporânea dos países desenvolvidos, altamente complexa, suporte de uma forte carga fiscal, baseada em impostos tendencialmente sintéticos, progressivos e que, para concretizar uma efectiva igualdade dos cidadãos visa atingir as mais diversificadas e complexas manifestações da capacidade econômica em termos "reais". (...) Por isso, uma tributação ancorada na capacidade contributiva efectiva dos contribuintes singulares ou colectivos, ao invés da visão clássica (liberal), que reclamava uma legalidade fiscal estrita, pode conseguir-se justamente com uma certa autocontenção ou reconhecimento dos limites do legislador para dominar totalmente a realidade fiscal e a consequente atribuição de uma dada "margem de livre decisão" à administração fiscal. Uma margem que, nomeadamente, lhe permita actuar eficazmente contra a fraude e a evasão fiscais, permitidas por um sistema que arvore a reserva de lei em valor absoluto, e deixe, por impossibilidade prática, de prever ou de prever adequadamente a tributação de factos que eminentes razões de justiça exigem (1998, p. 335).

Num contexto de transformações, a lei não é mais garantia de um Direito Tributário justo, em especial face ao "actual carácter corporativo de uma parte significativa das leis através das quais os grupos activos (ou mais activos) dão expressão aos seus interesses, canalizando-os para o processo legislativo mediante as mais diversificadas e sofisticadas práticas de lobbying junto dos parlamentares" (CASALTA NABAIS, 1998, p. 333) que, no caso brasileiro, sequer têm compromisso ideológico ou fidelidade partidária. Por outro lado, na opinião do mesmo autor,

> [...] o Executivo já não se apresenta com o carimbo de inimigo número um das liberdades, uma vez que, para além da indiscutível legitimidade democrática de que actualmente goza, está frequentemente em melhores condições, mormente de ordem técnica, do que o Parlamento para ser suporte da realização da ideia de direito e tutelar as exigências tradicionalmente imputadas à ideia de autoconsentimento dos impostos subjacente à legalidade fiscal (CASALTA NABAIS, 1998, p. 339-340).

Não se defende, com isso, a quebra do sentido garantístico da legalidade na tributação, que é particularmente visível na Constituição brasileira, como previamente demonstrado, mas se

refere à necessidade de, em nome do princípio da praticabilidade (CASALTA NABAIS, 1998, p. 373)[156], impor limite à determinabilidade requerida pelo princípio da tipicidade fiscal: é indiscutível que a massificação das relações de tributação "não se compadece com as mais lídimas pretensões de um legislador omnipotente, capaz de levar a disciplina dos elementos essenciais até aos mais ínfimos pormenores".

Se vista por outro ângulo, a noção exacerbada que se tem no Brasil acerca do princípio da tipicidade tributária, implica em insegurança jurídica, instabilidade arrecadatória e quebra da isonomia tributária, posto ser em nome da "tipicidade fechada" que muitos tributos são questionados em juízo, favorecendo a condição de ser, o Brasil, um país, sem igual espécie conhecida, no qual as leis tributárias têm presunção de inconstitucionalidade, até que o Supremo Tribunal Federal diga o contrário.

Diz-se que tal implica em insegurança jurídica porque, num sistema constitucional e tributário como o brasileiro, o dever de pagar tributo em muitas ocasiões, ou na maioria delas, fica a depender de decisão judicial confirmando a constitucionalidade da cobrança, o que gera insegurança - pois nada obsta a existência de decisões judiciais divergentes sobre a mesma matéria-, e também, instabilidade arrecadatória, motivada pelas liminares e antecipações de tutela suspensivas da exigibilidade do crédito, o que leva, igualmente, a uma afronta à isonomia, pois a lei termina por não ser aplicada igualmente a todos, o que enseja uma situação na qual enquanto uns não pagam, por decisão judicial, outros são obrigados a pagar, por não terem recorrido judicialmente.

Entende-se que a idéia de autotributação, ou seja, de que o consentimento para a imposição de impostos deve partir dos representantes legislativos, pressupõe que a discussão e a

[156] Segundo Casalta Nabais, o princípio da praticabilidade implica que "o legislador não vá tão longe na determinação das soluções legais quanto seria de exigir, permitindo deixar à administração uma dada margem de livre decisão, sob pena de nos depararmos com soluções impraticáveis no sentido de economicamente insuportáveis." CASALTA NABAIS, José, op. cit., 1998, p. 373.

luta pela diminuição da carga tributária seja efetuada por meio da pressão política da sociedade o que, como conseqüência, pode motivar uma desoneração para todos os contribuintes, ao contrário do caminho das decisões judiciais em controle difuso, que terminam desonerando apenas alguns, em detrimento da solidariedade fiscal e do respeito ao princípio da capacidade contributiva.

Pelo apresentado, acredita-se que, no estágio atual do Estado brasileiro, cabe desenvolver-se um esforço para superar o dogma da tipicidade absoluta em matéria tributária, a fim de que seja possível plasmar até que ponto deve a lei formal conter a disciplina desses elementos e, quanto a eles, o que e em que condições podem ser disciplinados pelo poder normativo do Executivo.

2.3 PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

O ideal de assegurar igualdade perante a lei, surgido em reação aos privilégios mantidos durante o Antigo Regime, converteu-se em princípio basilar difundido pela Revolução Francesa. Acolhido como parte integrante da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, em 1789, proclama que os homens nascem livres e iguais em direitos, em franca oposição às características políticas e sociais absolutistas, cuja doutrina conduzia a uma imposição tributária desproporcional e nada eqüitativa que, ancorada em imunidades e privilégios, onerava os mais pobres e desonerava a nobreza (CASÁS , 2003, p. 288)[157].

Na conjuntura histórica, o postulado da universalidade da lei, explicitado por meio de um sistema de normas dotado de generalidade e abstração e que pretendia atingir por igual toda a sociedade, coadunava-se com o pensamento político da época, que reagia às diferenças e

[157] CASÁS, José Osvaldo. Princípios jurídicos de la tributación. In: BELSUNCE, Horacio A. García (Org.).*Tratado de tributación.* Buenos Aires: Astrea, t. 1, v. 1, 2003, p. 288 ss.

privilégios próprios do absolutismo e proclamava o Estado absenteísta, limitado a ordenar as relações civis e penais, sem atuar na área sócio-econômica.

A igualdade, concebida como resultado da ação da universalidade, abstração e generalidade da lei, entretanto, atendia apenas aos postulados formais de proibição discriminatória em razão da raça, sexo, classe social, cultura, religião e idéias políticas, o que o curso histórico comprovou não ser suficiente para minorar as desigualdades presentes em uma sociedade formada por classes desiguais, findando por servir para reproduzir e perpetuar as disparidades reais existentes numa sociedade plural.

Com a evolução histórica, tornou-se impossível negar que, em determinados contextos, não fazer distinção significava tratar de modo igual pessoas que não se encontram sob as mesmas condições, resultando agir de maneira injusta. Neste sentido, é célebre o exemplo utilizado por Anatole France para mostrar a injustiça praticada sob o fundamento da igualdade formal, quando alude à proibição tanto do rico, quanto do pobre, de dormir debaixo da ponte em Paris (GARAY, 1989, p.933)[158]. Ou seja, a pretexto de tratar igual desiguais, se estabelece uma proibição que não afeta o rico, apenas o pobre, justamente porque não são iguais e, nessas condições, conferir o mesmo tratamento é tratar de forma desigual e injusta.

A concepção formal do princípio da igualdade, se aplicada ao Direito Tributário, poderia conduzir a uma política tributária fundada no princípio da captação, segundo a qual todos os cidadãos contribuiriam para os gastos públicos com igual valor, independente da variação de seus patrimônio e renda, o que é francamente contrário ao princípio do Estado social (TIPKE, 2002, p. 32-33)[159]. Sendo assim, do ponto de vista estritamente formal, o princípio da igualdade, apesar de ter tido enorme importância no curso da História por haver impulsionado as idéias liberais e, com

[158] GARAY, Alberto Fernando. *La igualdade ante la ley*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1989, p. 20, onde cita referência a Anatole France de TRIBE, Laurence. *American Constitutional Law*. New York: Foundation Press, 1978.
[159] TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 32-33.

isso, ter ajudado a consolidar o Estado Moderno, mostrou-se, todavia, insuficiente para solucionar os problemas gerados pela ideologia das democracias constitucionais dos Estados sociais de Direito.

A concepção atual compreende a igualdade em uma perspectiva relativa, no sentido de que a lei deve tratar igual, em igualdade de condições, e tratar desigualmente, em circunstâncias de desigualdade. Ou seja, a igualdade deixou de ser um conceito absoluto, preciso e matemático para ser entendida como isonômica a atuação do legislador que edite leis prescritivas de tratamentos diferenciados aplicáveis a grupos distintos de pessoas, desde que os critérios de diferenciação sejam razoáveis e proporcionais.

As pessoas ou situações são iguais ou desiguais em função de um critério diferenciador[160], sendo preciso atentar, porém, que um mesmo critério diferenciador pode ensejar tratamento igual ou diferente entre pessoas, dependendo da finalidade a que serve o critério. Considerando-se o critério da idade, por exemplo, duas pessoas de idades diferentes podem ser tratadas de modo diferente, se a finalidade for o exercício de direitos de cidadania, ou seja, de votar e ser votado; por outro lado, serão tratadas de modo igual para fins de pagamento de tributo, na medida que a idade não é critério relevante para operar distinção de tratamento em matéria de tributação (ÁVILA, 2005, p. 409-410).[161]

A igualdade formal, antes atingida apenas pela universalidade, generalidade e abstração da lei, cede espaço, assim, para uma igualdade material que significa mais do que tratar da mesma maneira todas as pessoas, adotar medidas especiais para contemplar as diferenças

[160] Na opinião de Celso Antônio Bandeira de Mello (*Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 21), para identificar o desrespeito à isonomia "tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é adotado como critério discriminatório; de outro lado, cumpre verificar se há justificativa racional, isto é, fundamento lógico, para, à vista do traço desigualador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada. Finalmente, impende analisar se a correlação ou fundamento racional abstratamente existente é, *in concreto*, afinado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional. A dizer: se guarda ou não harmonia com eles".

[161] ÁVILA, Humberto. O Princípio da isonomia em matéria tributária. In: TORRES, Heleno Taveira. *Tratado de direito constitucional tributário*. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 409-410.

(PÉREZ PORTILLA, 2005, p.157)[162]. Pressupõe, entretanto, que os critérios legislativos utilizados para diferenciar tratamentos sejam razoáveis e não arbitrários, juízo que depende da análise da correspondência entre o critério diferenciador da lei e a finalidade que a lei pretende alcançar com a diferença de tratamento adotada. Na medida em que tratar diferente, sem motivo razoável, contraria o direito à isonomia[163].

Desse modo, a igualdade consubstanciada na previsão constitucional que veda "instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos" (art. 150, II, da CF/1988), apenas requer que não sejam estabelecidas exceções ou privilégios direcionados apenas a alguns e não a todos que se encontrem em idêntica circunstância. Não impede, todavia, a formação de categorias de contribuintes sujeitas a tratamento tributário diverso, desde que haja um fim público que justifique a diferença de tratamento. Ou seja, considerando-se que o fim público seja a realização do dever de todos contribuírem para os gastos públicos, como visto, a sua concretização, de acordo com o princípio da igualdade, pressupõe a distinção entre contribuintes, vez que os mesmos são desiguais em sua capacidade econômica e, portanto, desiguais em sua capacidade para contribuir. Como diz Baleeiro:

> [...] não se trata apenas de reconhecer a existência de desigualdades, mas usa-se o Direito Tributário como instrumento da política social, atenuadora das grandes diferenças econômicas ocorrentes entre pessoas, grupos e regiões. O princípio da igualdade adquire, nessa fase, o caráter positivo – dever de distinguir – para conceder tratamento menos gravoso àqueles que detêm menor capacidade econômica para distribuir rendas mais generosas às regiões mais pobres ou menos desenvolvidas, no federalismo cooperativo. Princípios como progressividade, pessoalidade

[162] PÉREZ PORTILLA, Karla. *Principio de igualdad:* alcances y perspectivas. México: Universidad Nacional Autónoma de México; Consejo Nacional para Prevenir la Discriminación, 2005, p. 157.
[163] Alguns exemplos de critérios irrazoáveis são citados por ÁVILA (op. cit., p. 412 ss).

> ou seletividade servem às democracias que se dizem compromissadas com a igualdade e a justiça social (BALEEIRO, 1997, p. 8) [164].

A capacidade contributiva é considerada o critério adequado para se distinguir os contribuintes nas hipóteses em que a finalidade da imposição tributária seja fundamentalmente arrecadatória (finalidade fiscal). Se o fim da lei for garantir que todos contribuam para os gastos públicos, parece claro que, para se atingir esse fim de forma isonômica, deve-se utilizar como critério para diferenciar a participação dos contribuintes frente a esse dever, a capacidade que os mesmos têm para contribuir. Assim, apesar de ser um dever de todos, a participação de cada um vai ser mais ou menos intensa, a depender da maior ou menor capacidade contributiva de cada um.

Esse entendimento se contrapõe ao princípio de repartição da carga tributária de acordo com o critério da equivalência, segundo o qual cada cidadão deve contribuir com parte de sua renda como compensação pelos gastos realizados pelo Estado - equivalência de custos -, ou pelas prestações recebidas do Estado - equivalência de disfrute - que, por sua vez, constitui uma clara afronta à isonomia, porquanto, num Estado social, quem mais recebe prestações do Estado, seja em saúde, em educação e assistência social, é quem menos tem capacidade para contribuir para a realização desses gastos (TIPKE, 2002, p. 33).

Na atualidade, o princípio da capacidade contributiva é aplicado universalmente como medida de repartição isonômica da carga tributária. Nas palavras de Klaus Tipke (op. cit, p. 33-34), o princípio da capacidade contributiva não pergunta o que "o Estado tem feito pelo cidadão individual, mas o que este cidadão pode fazer pelo Estado". E esse é o questionamento que mais se adequa às exigências do Estado social.

---

[164] BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 8.

2.3.1 Capacidade Contributiva como Critério Fundamental de Isonomia no Âmbito Tributário

O §1º do art. 145 da Constituição brasileira determina que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Este é um princípio que se faz presente também na Constituição de vários países, caso, entre outros, da Espanha, Itália, Croácia, Hungria, Liechtenstein, Suiça, Turquia, sendo também reconhecido como princípio constitucional implícito no ordenamento alemão (TIPKE, 2003, p. 362)[165].

Exemplificativamente, o art. 31.1. da Constituição espanhola dispõe que "todos contribuirão à manutenção dos gastos públicos de acordo com sua capacidade econômica mediante um sistema tributário justo inspirado nos princípios da igualdade e progressividade que, em nenhum caso, terá alcance confiscatório"[166]. Já o art. 53 da Constituição italiana dispõe que "todos são chamados a concorrer aos gastos públicos em razão de sua capacidade contributiva. O sistema tributário se inspirará em critérios de progressividade"[167]. No caso português, como anota Saldanha Sanches, a singularidade reside no fato de que

> [...] enquanto nos demais sistemas se parte do princípio da capacidade contributiva, para a definição dos princípios que implicam uma vinculação material do legislador, no caso português o legislador constitucional optou por uma formulação de princípios de estruturação do imposto de onde não pode deixar de retirar-se a opção constitucional pela capacidade contributiva (2002, p. 169). [168]

É interessante destacar que, antes mesmo da consagração do princípio da capacidade contributiva na Constituição espanhola de 1978, já existiam estudos no país que propunham a

---

[165] TIPKE, Klaus. *A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.).*Direito Tributário*. Homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 362.
[166] Tradução livre da autora.
[167] Tradução livre da autora.
[168] SANCHES, Saldanha. *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002, p. 169.

capacidade contributiva como critério fundamental de justiça em matéria tributária, possivelmente em virtude de uma vigorosa transposição oriunda da doutrina italiana, que deu forte impulso ao desenvolvimento do princípio como critério de justiça tributária material, constitucionalmente previsto desde a Constituição italiana de 1947. [169]

Na Itália, a consagração do princípio da capacidade contributiva decorreu da busca de um fundamento jurídico e de um limite ao exercício do poder tributário normativo, expressos na idéia de que a liberdade do legislador se encontra limitada por um princípio tributário constitucionalizado, melhor dizendo, por um parâmetro em relação ao qual deve se adequar o legislador, no exercício de seu poder tributário normativo, de modo que esteja proibido escolher como pressuposto do nascimento de uma obrigação tributária, um fato que não revele índice de capacidade contributiva (GARCÍA ETCHEGOYEN, 2004, p. 33)[170].

De acordo com Berliri (1967, p. 86)[171], a constitucionalização desse princípio impede que o Estado possa gravar fora do limite da capacidade contributiva ou em função de um parâmetro diverso. Por sua vez, o Tribunal Constitucional italiano utilizou, em diversos julgados, o princípio da capacidade contributiva como especificação da igualdade, melhor dizendo, como critério objetivo de comparação para julgar ou não a igualdade de situações submetidas ao seu crivo (GARCÍA ETCHEGOYEN, 2004, p. 43).

Nessa linha de entendimento, considerar o princípio da capacidade contributiva como uma especificação do princípio da igualdade no âmbito tributário é vê-lo sob a ótica da igualdade,

---

[169] Sainz de Bujanda e Cortés Domínguez tiveram papel essencial no desenvolvimento do princípio no âmbito da doutrina e direito positivo espanhol, na etapa que ficou conhecida como apogeu do princípio da capacidade contributiva. Nesse sentido, conferir: PALAO TABOADA, Carlos. Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva. In: *Estudios en homenaje al profesor Federico de Castro*. Madrid: Tecnos, 1975, p. 391.

[170] Sobre a evolução do princípio da capacidade contributiva na doutrina e jurisprudência italianas, ver: GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos F. *El Principio de Capacidad Contributiva*: Evolución Dogmática y Proyección en el Derecho Argentino. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004, p. 33-72.

[171] BERLIRI, Antonio.L´obbligo di contribuire in proporzione della capacità contributiva come limite alla potestà tributaria. In: *Scritti in memoria di Antonio Giuffrè*. Milano: Giuffrè, 1967, p. 86.

sendo que o conceito de capacidade contributiva irá necessariamente depender da função que se outorgue à igualdade, em matéria tributária.

Assumindo-se que o princípio da igualdade não impõe apenas a proibição do legislador distinguir com base em critério de sexo, raça, cultura, religião, posição política e outras condições pessoais e sociais, mas também veda outras discriminações desprovidas de justificação objetiva, o princípio da capacidade contributiva surge como medida e critério de comparação em matéria tributária. Desse modo, apenas se justifica exigir diferentes tributos quando o critério objetivo da capacidade contributiva justifique a distinção legislativa.

Deve-se referir que autorizada doutrina italiana identifica a capacidade contributiva não apenas como um parâmetro para o juízo de igualdade, mas lhe outorga uma função de maior transcendência passando a entendê-lo como uma expressão do dever de solidariedade estabelecido no texto constitucional (MANZONI, 1965, p. 20)[172].

Atualmente, a questão que se coloca com mais insistência é a utilidade do princípio da capacidade contributiva como limite ao poder tributário, em que medida tal princípio pode servir de critério para um juízo de constitucionalidade da lei tributária, convindo fazer referência a duas posições fundamentais acerca do significado do princípio da capacidade contributiva, como princípio jurídico-constitucional[173]. De um lado, uma corrente que tende a considerar que a "virtualidade real"[174] do princípio é limitada, razão porque adota uma postura mais céptica quanto à eficácia do princípio como critério para um juízo de constitucionalidade da lei tributária,

[172] MANZONI, Ignacio. *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento constituzionale italiano*. Trino: Giappichelli, 1965, p. 20.
[173] As duas posições econtram-se bem resumidas no seguinte artigo: PALAO TABOADA, Carlos. El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.).*Tratado de direito constitucional tributário* – Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 286-295.
[174] Termo utilizado por Palao Taboada, para quem o princípio da capacidade contributiva tem uma função relativamente modesta de limite ao legislador (op.cit., p. 286 e 288).

posição que na doutrina alemã contemporânea é representada por Heinrich-Wilhelm Kruse[175]. O autor considera que o princípio da capacidade contributiva não constitui um limite eficaz em vista de sua indeterminação e por carecer de força normativa, além de a imposição tributária poder ter em conta outra finalidade distinta da repartição da carga tributária (extrafiscalidade). De outro lado, outra corrente defende a existência de um conteúdo concretizável do referido princípio, em decorrência do que tende a reconhecê-lo como critério eficaz para o controle de constitucionalidade da legislação tributária. Esta posição, como visto, teve grande manifestação na doutrina italiana, estando também presente na doutrina alemã, através da obra de Klaus Tipke.

Para Tipke (2002, p. 35), a capacidade contributiva oferece a medida para determinar que porção da renda pode ser subtraída de modo permanente para o pagamento do imposto. Esse princípio, "apesar de ter caráter indeterminado, não é indeterminável", e se define pelo dever de todos pagarem impostos de modo coordenado com o total de sua renda e na medida que ela exceda o mínimo existencial e não seja necessária para atender obrigações pessoais de caráter iniludível. Ademais, a renda apenas pode ser subtraída, para fins fiscais, até a medida em que a sua tributação não conduza, em curto ou longo prazo, ao esgotamento da renda como fonte impositiva.

Essa posição é também seguida por Joachim Lang, para quem "ao princípio da capacidade contributiva corresponde ao menos a função conjunta de concretizar os limites superior e inferior da carga tributária total, determinados pelos princípios jurídicos da igualdade e liberdade". Uma manifestação do caráter protetor do princípio da capacidade contributiva é o

[175] Para um estudo mais amplo do pensamento de KRUSE, ver: HERRERA MOLINA, Pedro. M. *Capacidad económica y sistema fisca*l. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán. Madrid: Fundación Oriol Urquijo; Marcial Pons, 1998, p. 49 ss, cuja doutrina, no entanto, assenta-se na outra corrente, liderada na Alemanha, por Tipke.

limite máximo à imposição tributária, estabelecido pelo Tribunal Constitucional Alemão, coincidente com a metade da renda do contribuinte[176].

Ambas correntes da doutrina alemã, por sua vez, concordam que a capacidade contributiva não pode ser o único parâmetro ou critério de justiça tributária, posto as leis fiscais não terem apenas finalidade arrecadatória, mas também fins preponderantemente extrafiscais, para os quais a capacidade contributiva não serve como critério diferenciador.

2.3.2 Capacidade Contributiva e Extrafiscalidade

Inicialmente, cabe registrar que a fiscalidade e a extrafiscalidade coexistem no fenômeno tributário. Como diz Becker (1998, p. 597) [177], "na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal", devendo sua distinção ser feita a partir de um ponto de vista quantitativo e não qualitativo, ante a impossibilidade de se reconhecer tributos puros, na perspectiva arrecadatória, e em vista da dificuldade de se encontrar tributos extrafiscais que não gerem nenhum tipo de entrada ao erário público. Daí ser correto referir-se aos tributos com fins não arrecadatórios, como tributos com fins preponderantemente extrafiscais (LAGO MONTERO, 2000, p. 119)[178].

Esse registro é importante porque a capacidade contributiva além de não ser o único critério de justiça aplicável em matéria tributária, por operar junto à igualdade e à progressividade, também não pode ser entendida como critério de justiça nos tributos com fins preponderantemente extrafiscais: quando o legislador institui um tributo com fins que não sejam preponderantemente arrecadatórios, não se pode agarrar-se à capacidade contributiva como único

[176] Apud PALAO TABOADA, op.cit., 2005, p. 292-293. (Tradução livre da autora).
[177] BECKER, Alfredo Augusto.*Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: LEJUS, 1998. p. 597.
[178] LAGO MONTERO, José M. *El poder tributario de las Comunidades autónomas*. Pamplona: Aranzadi, 2000, p. 119.

critério de justiça, pois esse princípio está estreitamente relacionado à contribuição para os gastos públicos[179]. Nos casos em que a contribuição para os gastos públicos deixa de ser a finalidade preponderante, a capacidade contributiva perde sua força de regência, tornando-se necessário apoiar-se em outros princípios que melhor contemplem os efeitos extrafiscais almejados pelo legislador através da imposição tributária.

A constatação da incapacidade do princípio para reger todo o fenômeno tributário deu ensejo a que parte da doutrina, encabeçada por Palao Taboada (1975, p. 391), tenha-se referido à "crise" do princípio da capacidade contributiva e da sua concepção, como critério exclusivo de justiça tributária. A idéia de crise do princípio agravou-se ante a crescente utilização do tributo como instrumento de política econômica, que operou uma mudança de ótica do tributo: de meio de obtenção de recurso para, através dos gastos, atingir as metas políticas traçadas, passou a ser considerado fim em si mesmo.

A solução deste dilema requer a aplicação de um critério de justiça mais amplo, que envolva a crescente extrafiscalidade, sem limitar aprioristicamente a atuação do legislador. Tal critério, por sua vez, deve conjugar a idéia de exclusão de discriminações arbitrárias, decorrente do princípio geral da igualdade, aos postulados da razoabilidade e proporcionalidade, de forma que as discriminações feitas pelo legislador que não se baseiem na capacidade contributiva, possam não ser consideradas inconstitucionais. A análise de constitucionalidade, nesse caso, pressupõe a verificação da razoabilidade e proporcionalidade das discriminações em relação ao fim legislativo visado.

Conforme visto no item anterior, quando os tributos têm finalidade preponderantemente arrecadatória, o critério de discriminação e a medida da igualdade devem ser, sem dúvida, a

[179] Como exemplifica Zilveti, "não é possível justificar a extrafiscalidade pela capacidade do cidadão de pagar o tributo, pois independe da condição econômica do cidadão para pagar o imposto, para que o Estado cobre o imposto sobre o tabaco ou o álcool, por exemplo." ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva.* São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 200.

capacidade contributiva. Assim, quando se faz referência ao critério de exclusão de discriminações arbitrárias e aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, é com caráter complementar e limitadamente às hipóteses de utilização do tributo com fins preponderantemente extraficais.

Isso quer dizer que o legislador deverá ter mais que um motivo razoável para utilizar o tributo com fim extrafiscal, deverá contar com uma justificação especial para deixar em segundo plano a função típica do tributo, que é a contribuição aos gastos públicos. Ademais, tal justificação especial pode ser ponderada pelo Poder Judiciário, mediante os juízos de proporcionalidade, de modo que a imposição tributária apenas poderá ceder ao critério da capacidade contributiva quando o afastamento em relação a esse critério seja idôneo, necessário e proporcional, em sentido estrito, para o alcance de outros objetivos traçados pelo legislador (HERRERA MOLINA, 1998, p. 43).

Sendo assim, a capacidade contributiva deixa de ser a finalidade da repartição da carga tributária para ser "o ponto de referência da ponderação a ser feita: a realização da finalidade extrafiscal não poderá restringir de forma excessiva o direito fundamental à igualdade segundo a capacidade contributiva". Desse modo, o princípio da capacidade contributiva passa a ser utilizado como "parâmetro do processo de ponderação entre finalidades e bens dialeticamente implicados. Mesmo havendo outra finalidade, a igualdade ainda funcionará como instrumento de controle da realização isonômica daquela finalidade" (ÁVILA, 2005, p. 420).

2.3.3 Âmbito de Aplicação do Princípio da Isonomia em Matéria Tributária

Como visto, a capacidade contributiva constitui o critério básico, de caráter essencial, para se atingir o postulado da justa tributação, no entanto, o alcance da justiça do sistema tributário não se esgota nesse princípio. Não basta que o tributo seja adequado à capacidade econômica daqueles que devem suportá-lo, mas é também necessário que o sistema fiscal se inspire nos princípios da igualdade e da progressividade[180], e que não tenha caráter confiscatório. Todos esses critérios de justiça, em matéria tributária, estão contemplados expressamente na Constituição Federal brasileira.

O princípio da capacidade contributiva encontra-se expresso na norma do art. 145, parágrafo 1º, o qual determina que "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte". O presente estudo defende que a expressão "sempre que possível" refere-se tanto ao caráter pessoal do imposto, quanto à capacidade contributiva (AMARO, 2004; CARRAZZA, 2006; ÁVILA, 2005)[181], por tal expressão refletir a possibilidade de instituição de impostos extrafiscais (TORRES, 1993) [182]. Ou seja, a expressão "sempre que possível" significa, quanto à personalização, "sempre que a hipótese material de incidência permitir a consideração de elementos pessoais" (COSTA , 1996,

---

[180] Nesse ponto, deve-se registrar a retomada da discussão, em alguns países, sobre a *flat tax* (imposto proporcional sobre o rendimento), em especial por influência dos sistemas da Rússia e da República Eslovaca, para além da informação da existência de outras experiências similares na Estónia, Letónia e Lituânia, referida em estudo de João José Amaral Tomaz, que aponta "a dificuldade política que os governos enfrentam ao tomar uma decisão no sentido de adotarem a *flat tax* se tiverem, simultaneamente, a preocupação em garantir o mesmo nível de receitas fiscais. Num cenário de neutralidade das receitas ocorreria uma alteração na distribuição da carga fiscal em que a classe média, principalmente a média-baixa seria penalizada". TOMAZ, João José Amaral. A Redescoberta do Imposto Proporcional (FLAT TAX). In: *Homenagem: José Guilherme Xavier de Basto*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 352-405, especialmente p. 396 e 397.

[181] Nesse sentido, ver: AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 137; CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., p. 101, e ÁVILA, Humberto, op. cit., p. 422. Em sentido contrário, ou seja, no sentido de que apenas se refere à personalização, ver: MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 46.

[182] Conferir: TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 81. Para Luciano Amaro (op. cit., p. 137), "dependendo das características de cada imposto, ou da necessidade de utilizar o imposto com finalidades extrafiscais, esses princípios podem ser excepcionados". No mesmo sentido ver: CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 48.

p. 98)[183]; no que concerne à capacidade contributiva, a expressão significa: sempre que se estiver diante de imposto cuja finalidade seja preponderantemente fiscal. A capacidade contributiva é o critério adequado para orientar a repartição justa do dever de contribuir para os gastos públicos, mas não é o critério de justiça mais adequado, na hipótese de o imposto ter finalidade preponderante extrafiscal[184].

O fato de dizer que a expressão "sempre que possível" se refere a ambos os princípios - tanto da personalização como da capacidade contributiva -, de modo algum atrela o último princípio ao primeiro. O princípio da personalização foi contemplado ao lado da capacidade contributiva, mas não quer dizer que apenas os impostos pessoais devam levar em conta a capacidade contributiva que, também, deve informar os impostos reais, visto o princípio da capacidade contributiva ser postulado universal de justiça fiscal (CARRAZA, 2006, p. 106-114)[185].

Em razão da Constituição referir-se expressamente aos impostos, surge a questão de saber se o princípio da capacidade contributiva opera apenas sobre eles. Em regra, a doutrina que limita a operatividade desse princípio aos impostos, assim o faz para excluir a sua aplicação em relação às taxas, conforme pode ser percebido no pensamento de Humberto Ávila, para quem "tendo em vista ser o fato gerador das taxas uma atividade estatal, o critério da sua constitucionalidade não pode dizer respeito a uma característica residente no sujeito passivo"

---

[183] COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 98.

[184] Para Tipke e Douglas Yamashita, "a expressão "sempre que possível" visa a esclarecer que o art. 145, § 1º, não é uma regra, mas sim um princípio, pois consiste num comando de maximização de eficácia, que pode ser cumprido em diferentes graus, e que a medida devida de seu cumprimento depende não só das possibilidades reais, senão também das possibilidades jurídicas – estas, por sua vez, determinadas pelos princípios e regras opostos, que TIPKE claramente ensina serem o princípio da unidade do ordenamento jurídico, o princípio da praticabilidade e os princípios do Estado Social ou de Ordem econômica que fundamentam as normas extrafiscais." TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 54.

[185] Nesse sentido: CARRAZA, Roque Antônio (op. cit., pp. 106-114), onde trata do IPTU e a capacidade contributiva. Já, para Humberto Ávila (op. cit., p. 425), o princípio da capacidade contributiva não possui um importante significado para o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, porque ele se caracteriza por ser um imposto real, que abrange o imóvel sem relação com características pessoais do sujeito passivo. No caso do IPTU, são pertinentes as qualidades dos imóveis e não as dos sujeito passivo.

(2005, p. 430). O pensamento reflete a postura de quem distingue as prestações entre contributivas e retributivas (COSTA, 1996, p. 55)[186], de acordo com o que as prestações contributivas são decorrentes do dever de solidariedade e, portanto, encontram-se dentro do âmbito de aplicação da capacidade contributiva, enquanto as prestações retributivas têm razão de ser na idéia de comutação, intercâmbio e contraprestação, isto é, encontram-se fora do âmbito de aplicação da capacidade contributiva.

Uma outra corrente da doutrina tributária nacional, por sua vez, entende que a capacidade contributiva também deve ser observada quanto às taxas (CARRAZZA, 2006, p. 85; AMARO, 2004, p. 140)[187]. Apesar de ser indiscutível que existe, na taxa, uma relação de intercâmbio entre o poder público e o particular que recebe o serviço ou a quem se dirige a atividade de polícia administrativa, admite-se que isso não autoriza a construção dogmática dessa espécie tributária, desconsiderando-se o princípio da capacidade contributiva. Concorda-se com Marcos García Etchegoyen quando afirma que:

> [...] a evolução doutrinária das taxas se encontra marcada por um transbordante e injustificado interesse pelo elemento da contraprestação, que constitui seu substrato econômico, com esquecimento, muitas vezes, de sua natureza jurídico-tributária. Induz à confusão e resulta inconveniente que o caráter comutativo se eleve ao rango de único elemento definitório da taxa e centro de gravidade dessa espécie tributária (2004, p. 108-109).

---

[186] Para Buffon, a aplicação não se sustenta quanto às taxas e contribuição de melhoria, em face do nítido caráter de tributo vinculado das referidas exações. BUFFON, Marciano. *O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Memória Jurídica Editora, 2003, p. 102.

[187] Segundo CARRAZZA (op. cit., p. 85) "[...] nada impede que também as taxas e a contribuição de melhoria sejam graduadas segundo a capacidade econômica dos contribuintes, tendo em vista, inclusive, o princípio da igualdade. Apenas, isto fica ao talante do legislador ordinário, não sendo uma exigência do art. 145 §1º, da CF." Para, Luciano AMARO (op. cit., p. 140): "[...] outras espécies tributárias podem levar em consideração a capacidade contributiva, em especial as taxas, cabendo lembrar que, em diversas situações, o próprio texto constitucional veda a cobrança de taxas em hipóteses nas quais não se revela capacidade econômica (cf., p. ex. art. 5º , LXXVII)". No mesmo sentido*:* OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário:* Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 77; LEÃO, Armando Zurita. *Direito constitucional tributário*: o princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999, p. 27.

A inclinação do presente estudo, portanto, é reconhecer a operatividade da capacidade contributiva em todas as espécies tributárias, na medida em que sua própria estrutura o permita e, claro, com respeito às características próprias de cada espécie[188]. Assim, tanto parece certo que a capacidade contributiva é pressuposto, limite e parâmetro para os impostos, quanto que, para as outras espécies tributárias, em especial as taxas, "o princípio cumpre um papel preponderantemente negativo, como mínimo lógico exigível à tributação" (GARCÍA ETCHEGOYEN, 2004, p. 105).

A Constituição Federal, conforme referido no início, estabelece um grupo de princípios destinados a alcançar um maior grau de justiça na contribuição para os gastos públicos, de modo que a capacidade contributiva se encontra vinculada com a igualdade, a progressividade e a proibição da imposição confiscatória, representando um pressuposto necessário para a operatividade de todos esses princípios a si associados. Dessa forma, a progressividade encontra seu fundamento na constatação de que a capacidade contributiva de um sujeito cresce de maneira mais que proporcional em relação ao aumento de sua riqueza, e é um requisito lógico e decorrente da capacidade contributiva[189]. É claro que o ritmo da progressividade irá indicar se a alíquota progressiva visa cumprir a função de gravar adequadamente a capacidade contributiva ou se vai mais além, e visa cumprir finalidade extrafiscal.

---

[188] Essa também é a posição sustentada pelo Ministro Carlos Velloso, para quem o que " a lei procura realizar, com a variação do valor das taxas, em função do patrimônio líquido da empresa, é o princípio da capacidade contributiva – CF, art. 145, §1º . Esse dispositivo constitucional diz respeito aos impostos, é certo. Não há impedimento, entretanto, na tentativa de aplicá-lo relativamente às taxas, principalmente quando se tem taxa de polícia, isto é, taxa que tem como fato gerador o poder de polícia." (Recurso Extraordinário n. 177.835, Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ, 25 de maio de 2001)

[189] Como anota Seabra de Godoi, "há duas formas básicas de abordar a progressividade, uma fundamentação segundo a própria noção de capacidade contributiva e igualdade de sacrifícios (utilidade marginal decrescente dos recursos econômicos), e outra fundamentação segundo o valor constitucional da busca da redução das desigualdades econômicas e sociais (princípio do Estado Social). Ambas predica a aplicação da igualdade, mas se diferenciam em que a primeira trata da igualdade na lei (igualdade de tratamento), e a segunda da igualdade através ou por meio da lei (igualdade de situações ou igualdade de resultados). Seja por uma seja por outra fundamentação, acreditamos que não é o fato da progressividade não ter sido afirmada expressamente no §1º do art. 145 que sua utilização esteja vedada em relação aos outros impostos que não o imposto de renda". GODOI, Marciano Seabra. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 218-219.

No ordenamento brasileiro, ainda, existe referência ao princípio da seletividade aplicado a impostos indiretos, como é o caso do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte e Comunicação - ICMS, cuja técnica consiste em estabelecer alíquotas diferenciadas conforme a essencialidade do bem e produto. Como a progressividade, a seletividade, do ponto de vista deste trabalho, igualmente encontra o seu fundamento na capacidade contributiva, a despeito de também poder ser utilizada como técnica para se atingir fins extrafiscais, por meio da imposição tributária.

Assim, entende-se que quando a finalidade do tributo for precipuamente fiscal, a capacidade contributiva será o critério adequado para se atingir uma justa tributação, e poderá valer-se da progressividade e seletividade para tal fim. Se o fim precípuo for extrafiscal, que também pode ser atingido pelas técnicas da progressividade e seletividade, o critério para se estabelecer a justiça fiscal será o da igualdade, através dos parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade. A vedação do confisco[190], por sua vez, aplica-se em ambos os casos, objetivando delimitar a parte da riqueza individual sobre a qual pode incidir o tributo: começar a imposição tributária a partir da cobertura do mínimo existencial e nunca chegar a anular a riqueza privada (CASANOVA, 1997, p. 352)[191].

[190] Para Ricardo Lobo Torres, a vedação do confisco deve ser entendida como uma imunidade tributária da parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada. Esse autor, no entanto, reconhece que, inexistindo a possibilidade de fixar previamente os limites e a definição concreta de confisco, há de se pautar pela razoabilidade. TORRES, Ricardo Lobo, op. cit., p. 56. Sobre a vedação do confisco no Brasil, ver: GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: RT, 2004 e CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário.* São Paulo: RT, 2002.

[191] CASANOVA, Gustavo J. Naveira. *El principio de no confiscatoriedad.* Estudio en España y Argentina. Madrid: McGraw Hill, 1997, p. 352.

2.3.4 Isonomia na Aplicação das Leis Tributárias

No caso brasileiro, a Constituição dá diversos sinais indicativos de que os poderes públicos devem, na medida do possível, atuar com justiça. Primeiro, na própria previsão de ser o Brasil um Estado de Direito, cuja exigência de justiça não pode ser anulada em seu conteúdo essencial por outras aspirações (TIPKE, 2002, p. 27). Segundo, quando declara como objetivo do Brasil construir uma sociedade livre, justa e solidária. Para além desses princípios, alguns outros sinais são dados, de modo claro, em matéria tributária, como a previsão constitucional do princípio da capacidade contributiva, da progressividade e seletividade aplicada a alguns impostos, referido anteriormente.

A despeito de todas essas previsões normativas constitucionais, todavia, o objetivo de construir uma sociedade justa e solidária esbarra na atuação tanto dos poderes públicos, como da própria sociedade. Afinal, não é sem fundamento que Klaus Tipke, ao tratar da ética tributária dos poderes públicos, menciona o Brasil como exemplo de país cuja realidade difere claramente de sua Constituição (TIPKE, op. cit., p. 59).

A situação mencionada por Tipke está na base do presente estudo, que tem como um dos seus objetivos chamar a atenção para o fato de que não é possível chegar-se à justiça apenas aplicando a isonomia na lei. Não se atinge a igualdade apenas por meio da atuação do legislador, porque a isonomia pressupõe uma atuação conjunta dos poderes de Estado, no sentido de que o valor da igualdade deve estar presente tanto na fase de elaboração, como na de aplicação da lei (TIPKE, 2003, p. 363) [192].

[192] Para Klaus Tipke: “Se as leis tributárias ferem o princípio da igualdade, então essa infração persiste mesmo que o Executivo aplique de modo igual a lei inconstitucional. Em sentido oposto: leis tributárias que correspondem ao princípio da igualdade não são em si suficientes para a realização do princípio da igualdade; para tanto, é necessário que as leis tributárias também sejam executadas (aplicadas) de modo igual. Esse mandamento é ferido por todos os países do mundo.”

Em Direito Tributário, o princípio da capacidade contributiva, mundialmente conhecido, assevera que a lei deve tributar igualmente aqueles que se encontrem em situação econômica igual. Dessa igualdade na tributação se infere que o legislador deve editar leis de acordo com a capacidade contributiva o que, no entanto, por si só, não é suficiente para realizar tal princípio, na hipótese de os Poderes Executivo e Judiciário não atuarem no âmbito de aplicação da lei, também compromissados com a sua realização. Diz-se isso porque uma "norma legal, sob o aspecto do princípio da igualdade, apenas tem valor pela sua execução. Somente a execução isonômica corresponde ao princípio da igualdade, não aquela que está no papel" (TIPKE, idem, p. 363). Dito de outro modo, não se constrói uma sociedade justa e solidária apenas com base em leis justas e solidárias. As leis por si não bastam, pois a idéia de justiça e solidariedade que porventura nelas esteja presente, apenas será capaz de construir uma realidade de liberdade, justiça e solidariedade se for executada e aplicada de forma também isonômica.

A aplicação e execução isonômica da lei é importante, inclusive, para gerar consciência coletiva do dever de ser honesto, do ponto de vista tributário. Como ressalta Tipke (2003, p. 366), é de fato difícil convencer o honesto de que não está sendo bobo quando ele verifica ser um dos poucos que cumprem integralmente suas obrigações tributárias. Assim, a execução isonômica da lei é importante para que as pessoas tenham a noção de que a obrigação de pagar tributos alcança todos e que todos contribuem de acordo com a sua capacidade contributiva para os gastos públicos pois, se assim não o fizerem, serão sancionados de forma justa e eficaz.

Essa meta, todavia, é difícil de ser atingida porque execução, controle e fiscalização pressupõem aparato e gestão que, diante do fenômeno da massificação tributária, tendem a ser cada dia mais insuficientes, por mais que haja investimento em eficiência e pessoal. No entanto, o importante é que os próprios poderes, em especial, o Executivo, identifiquem, na execução isonômica da lei, a meta e o objetivo a alcançar.

Se é princípio da tributação que devem ser igualmente tributados pela lei aqueles contribuintes que se encontrem em mesma situação econômica, como se poderá executar essa lei de forma isonômica tanto para trabalhadores assalariados - sujeitos a desconto na fonte -, como para aqueles outros que recebem igual remuneração, sem desconto na fonte (autônomos, p.ex.)? Em relação a esse ponto, cabe referir a uma questão que será posteriormente analisada, e que é essencial para a aplicação isonômica da legislação do Imposto de Renda: o dever de informação sobre terceiros.

A execução isonômica da lei de imposto de renda pressupõe a realização de um controle eficiente, por meio de comprovações externas, daí porque, conforme citação de Klaus Tipke, a Corte Constitucional alemã decidiu, em 1991 que:

> A igualdade na carga tributária exige que a lei tributária inclua, em si mesma e até onde for possível, a garantia de sua execução regular. O legislador deve, portanto, conjugar, lado-a-lado, as hipóteses de incidência tributária e as regras para a sua cobrança. Caso as regras de cobrança levem a que um igual resultado no encargo esteja de princípio falho, então a lei material tributária já não mais poderá garantir que os contribuintes sejam tributados segundo a medida da igual distribuição dos encargos [...] Se uma regra de cobrança freqüentemente tem o efeito de que a pretensão tributária não poderá ser executada, então a desigualdade assim provocada leva à inconstitucionalidade também da Lei tributária material. Uma imposição tributária que se baseia, praticamente, na disposição do contribuinte de declarar, já que as regras de cobrança impedem o controle das declarações tributárias já não mais alcança todos e fere, portanto, a igualdade na distribuição da carga tributária. Se um imposto não é cobrado na fonte e sua determinação depende da declaração do contribuinte, então exige-se mais da honestidade tributária. O legislador deve dar suporte à honestidade tributária, portanto, através de possibilidades de controles suficientes, que garantam a igualdade na distribuição da carga tributária. No procedimento de lançamento, o princípio da declaração exige a complementação por meio do princípio da verificação [...]". (TIPKE, 2003, p. 369-370, grifos nossos)

No caso específico do Direito Tributário brasileiro, é importante referir a enorme importância da atuação do Poder Judiciário para que se possa atingir uma aplicação isonômica da

lei de tributação, pois, em grande parte, as decisões judiciais que determinam, de forma precária, a suspensão da exigibilidade de crédito tributário ou do pagamento antecipado de tributo, por alegada inconstitucionalidade, a despeito de poderem ser justas na perspectiva do direito individual, no mais das vezes terminam por contrariar a aplicação isonômica da lei, na medida que o acesso à Justiça não deixa de estar relacionado à capacidade econômica das pessoas para contratar serviços advocatícios especializados, especialmente em Direito Tributário. Entende-se que este fato, sem dúvida, contribui para a forte regressividade do sistema tributário, no que pertine à distribuição social da carga fiscal. Tal regressividade, que certamente tem outras causas graves e concorrentes é analisada, na perspectiva da política tributária, por Raymundo Juliano Feitosa, que a elenca como uma das conclusões do Simpósio organizado pela Comissão Especial sobre Reforma Tributária do Senado Federal, em 1984 (FEITOSA, 2006, p. 97 ss)[193].

A ausência de aplicação isonômica da lei, inclusive, pode ocorrer entre aqueles que igualmente se socorrem do Poder Judiciário, uma vez que, contraditoriamente, o exercício do direito ao acesso à Justiça não garante igualdade de tratamento no momento da aplicação das leis para contribuintes que se encontrem em situação semelhante, posto não raras vezes dois magistrados ou mesmo Tribunais interpretam e aplicam a lei tributária de modo distinto.

Entende-se, portanto, que é exigência da isonomia uma autocontenção dos magistrados no controle difuso de constitucionalidade, em matéria de suspensão da exigilidade do crédito tributário, de modo que este efeito apenas deve ser obtido através de decisão judicial transitada em julgado. Esta exigência, na linha defendida por este trabalho, decorre diretamente do princípio da isonomia, mas obviamente poderia também advir de lei processual, cuja edição teria como

[193] FEITOSA, Raymundo Juliano. *Política Tributária no Brasil*: 1966/1984. Passo Fundo: Ed. Universidade de Passo Fundo, 2006, p. 99 ss.

conseqüência permitir ao Judiciário atuar de forma a preservar os direitos individuais e a garantir a igualdade na aplicação da lei tributária.

A situação atual que o País experencia, de vigência de milhares de liminares e antecipações de tutela que suspendem a exigência de tributos, por alegada inconstitucionalidadade, e que continuam sendo exigidos das pessoas físicas ou jurídicas que não litigam, é extremamente nociva aos princípios da segurança jurídica e da livre iniciativa mas, acima de tudo, é uma clara manifestação de aplicação anti-isonômica da lei tributária. Esta situação somente contribui para difundir uma cultura negativa do dever de contribuir para os gastos públicos, o que não se coaduna com o objetivo constitucional de construir uma sociedade justa e solidária.

2.4 PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

A constatação de que os direitos não podem ser absolutos levou a interpretação do sistema jurídico a adotar uma postura conflitivista, no sentido de que não raras vezes surgem problemas práticos envolvendo restrição a direitos cuja análise de legitimidade vai depender de colocar-se *vis a vis* o direito restringido e o fim que pretende alcançar a lei restritiva para, diante do conflito, chegar-se à sua solução.

O conflito, no mais das vezes, pode ser solucionado recorrendo-se à máxima da proporcionalidade, que deve ser entendida como uma técnica capaz de dar resposta superadora ao conflito, como acima colocado. Essa técnica, por sua vez, é utilizada como teste de constitucionalidade das intervenções nos direitos fundamentais, quando se pretende encontrar

solução diante do conflito que coloca lado a lado o fim público e o direito fundamental sujeito à restrição.

Alexy desenvolveu uma justificação lógica da proporcionalidade, partindo da estrutura das normas de direito fundamental. Ele afirma:

> Já se tem insinuado que entre a teoria dos princípios e a máxima de proporcionalidade existe uma conexão. Esta conexão não pode ser mais estreita: o caráter de princípio implica a máxima de proporcionalidade, e esta implica aquele. Que o caráter de princípio implica a máxima de proporcionalidade significa que a máxima de proporcionalidade, com as suas três máximas parciais da adequação, necessidade (postulado do meio mais benigno) e da proporcionalidade em sentido estrito (o postulado da ponderação propriamente dito) se infere logicamente do caráter de princípio, quer dizer, é dedutível dele. (ALEXY, 1997, p. 112)[194].

Seguindo a argumentação do autor, diante da colisão entre uma norma-princípio de direito fundamental com um princípio oposto, tem-se que a possibilidade de realização da norma de direito fundamental dependerá do princípio oposto, de modo que para chegar-se a uma decisão, é indispensável uma ponderação, um juízo de proporcionalidade em sentido estrito.

Em seu sentido amplo, o princípio da proporcionalidade prescreve que toda intervenção pública tem que ser idônea, indispensável e proporcional, máxima que é aplicada quase universalmente no mundo jurídico ocidental, tanto nos países do *Common-Law*, como nos de *Civil Law*, seja por Tribunais de instâncias inferiores, por Tribunais Constitucionais ou Tribunais internacionais (EMILIOU , 1996) [195].

As diferenças entre proporcionalidade e razoabilidade são pouco relevantes, a despeito da razoabilidade ter tido sua origem no Direito anglo-saxão, enquanto a proporcionalidade se originou no Direito europeu continental. Para Martínez Pujalte (1997, p. 22) e De Lucas; Vidal

---

[194] ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Tradução de Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 112.
[195] EMILIOU, N. *The principle of proportionality in european law*. A comparative study. London: Kluwer Law International, 1996.

(1989, p. 15-21)[196], os elementos do princípio da proporcionalidade em sentido amplo, coincidem substancialmente com os elementos do juízo da razoabilidade, tese que norteia este trabalho[197].

David Feldman, por outro lado, recusa tal coincidência, a despeito de reconhecer a existência de uma relação entre as duas doutrinas:

> Ambas são destinadas a permitir às Cortes rever a ponderação realizada pela autoridade pública entre os interesses concorrentes, ao mesmo tempo em que impõem limites quanto à abrangência de tal revisão. Entretanto, quando se adota um nível mais geral e abstrato de análise, há mais diferenças do que similitudes entre os conceitos. (1999, p. 127, tradução livre da autora) [198].

De todo modo, existe um debate doutrinário sobre a incorporação da proporcionalidade nos moldes do Direito tedesco e comunitário ao Direito dos países anglo-saxões, sob o argumento de que "a adoção da *proportionality* é imposta pelo dever de honestidade intelectual e retiraria o caráter obscuro de certas decisões, revelando, de forma clara, os verdadeiros motivos da intervenção judicial. Nesta linha, não implicaria um sistema de controle diferenciado, mas tornaria sua expressão mais clara e coerente. Não haveria, assim, ruptura". (OLIVEIRA, 2006, p. 79).[199]

---

[196] MARTÍNEZ PUJALTE, A. *La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales*. Madrid: C.E.C., 1997, p. 22. Ver também: DE LUCAS, J. ; VIDAL, E. Una nota sobre interpretación constitucional en materia de derechos fundamentales. In: ÁLVAREZ CONDE (Ed.). *Diez años de régimen constitucional*. Madrid: Tecnos, 1989, p. 15-21.

[197] Na doutrina nacional, alguns autores distinguem os dois princípios. Nesse sentido, ver: BRANCO, Luiz Carlos. *Eqüidade, proporcionalidade e razoabilidade*. Doutrina e jurisprudência. São Paulo: RCS, 2006, p. 145. Já, para Germana de Oliveira Moraes: "Inexiste sobreposição entre os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. De toda sorte, embora com matriz histórica diversa e conteúdos distintos, guardam vários pontos de identidade. Por isso, há quem os trate indistintamente como noções fungíveis; há, por outro lado, quem considere o princípio da razoabilidade como uma das vertentes do princípio da proporcionalidade (Eros Roberto Grau); e ainda, por vezes, o princípio da proporcionalidade é visto como uma das expressões do princípio da razoabilidade (Celso Antônio Bandeira de Mello). [...] A idéia de proporcionalidade, em sua tríplice manifestação, coincide com a noção de racionalidade, isto é, com a primeira acepção do princípio da razoabilidade. No entanto, não se confunde com a noção de razoabilidade em sentido estrito. O teste de racionalidade envolve a adoção de critérios de proporcionalidade – adequação e exigibilidade, enquanto o teste de razoabilidade, relacionado à questão da proporcionalidade em sentido estrito, configura um método de obtenção do equilíbrio entre os interessados em conflito." MORAES, Germana de Oliveira. *Controle Jurisdicional da Administração Pública.* São Paulo: Dialética, 2004, p. 132-133.

[198] FELDMAN, David. Proportionality and the human rights act 1998. In: ELLIS, Evelyn. *The principle of proportionality in the laws of Europe*. Oxford: Hart Publishing, 1999, p. 127.

[199] OLIVEIRA, José Roberto Pimenta. *Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 79.

A origem do princípio da proporcionalidade, entretanto, encontra-se no Direito alemão, mais concretamente, nas decisões do Tribunal Supremo Administrativo, proferidas no fim do século XIX, na área de direito de polícia[200], quando os juízes invocaram o princípio da proporcionalidade na revisão das medidas de polícia, mediante o raciocínio de que se tais medidas eram necessárias à manutenção da ordem pública, aquelas que fossem excessivas não se encontrariam abrangidas pela noção de deveres de polícia (EMILIOU , 1996, p. 23).

A proporcionalidade, por sua vez, tem sido fundamentada em diversos preceitos constitucionais que vão da consagração explícita das garantias de natureza processual – o *due process of law* (EUA) –, à obrigação constitucional de serem respeitados os direitos fundamentais (Alemanha), conforme analisa Cianciardo (2000, p. 308-214)[201]. Na Espanha, o *status* jurídico do princípio da proporcionalidade é discutido com base em duas teorias, quais sejam, uma que o identifica como "princípio geral de direito" e outra segundo a qual o princípio da proporcionalidade representa um "limite dos limites aos direitos fundamentais"[202]. Este estudo adota a primeira abordagem, defendida por González-Cuéllar, para quem "o princípio da proporcionalidade é um princípio geral de direito que, em um sentido amplo, obriga o operador jurídico a tratar de alcançar o justo equilíbrio entre os interesses em conflito". Este autor tem defendido que a proporcionalidade é um princípio geral de direito que expressa um critério hermenêutico, apontando-o como uma das "novas ferramentas" de que se serve o Tribunal

[200] Com uma elaboração jurisprudencial mais que centenária, o princípio da proporcionalidade tem adquirido status de "carta de cidadania" em todos os manuais e tratados de direito público alemão. Conferir: BARNES VÁZQUEZ, J.. Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho comparado y comunitario. *Revista de Administración Publica*, Madrid, sep./dic. de 1994, p. 495-535.

[201] CIANCIARDO, Juan. *El conflictivismo en los derechos fundamentales*. Navarra: EUNSA, 2000, p. 308-314.

[202] Para estudar melhor as duas correntes, ver: BERNAL PULIDO, Carlos. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003, p. 501 ss.

Constitucional da Espanha para solucionar os conflitos e orientar-se no complexo mundo dos valores, contrapesando-os e hierarquizando-os (1990, p.17, 51, tradução livre da autora) [203].

No Direito nacional já se encontra um crescente número de estudos publicados sobre o princípio da proporcionalidade[204], cujas orientações vão sempre no sentido de que em matéria de restrições de direitos fundamentais, a exigência da reserva legal está acompanhada da exigência da proporcionalidade, na medida em que se deve indagar não apenas se a restrição ao direito foi operada com base na reserva de lei, mas também se a restrição imposta pela lei é compatível com o princípio da proporcionalidade[205].

Nesse aspecto, é importante referir à competência do Poder Legislativo para configurar e conformar as disposições da Constituição, o que é essencial ao funcionamento do Estado Constitucional Democrático, visto ser o Parlamento o órgão incumbido de dar a direção política do Estado, pois é lá que estão presentes e são expressos os diversos pontos de vista dos cidadãos. Portanto, em um Estado democrático, a lei deve ter "dignidade privilegiada" por ser, ao menos

---

[203] GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, N. *Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal*. Madrid: Colex, 1990, p. 17 e 51.

[204] STUMM, Raquel Denize. *Princípio da proporcionalidade no direito constitucional brasileiro*. Porto Alegre, RS: Livraria do Advogado Editora, 1995; BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília, DF: Brasília Jurídica, 1996; MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade*. estudos de direito constitucional. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1998, cap. 2, p.67-84; BUECHELE, Paulo Arminio Tavares. O *Princípio da proporcionalidade e a interpretação da Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999; QUEIROZ, Raphael Augusto Sofiati de. *Os princípios da razoabilidade e proporcionalidade das normas e sua repercussão no processo civil brasileiro*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000; SANTOS, Daniela Lacerda Saraiva. O Princípio da proporcionalidade. In: PEIXINHO, Manoel Messias e outros (Org.). *Os princípios da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 359-382; SLERCA, Eduardo. *Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002; GUERRA FILHO, Willis Santiago. Sobre o princípio da proporcionalidade. In: LEITE, George Salomão. *Dos princípios constitucionais*. Considerações em torno das normas principiológicas da Constituição. São Paulo: Malheiros, 2003; REZEK NETO, Chade. *O princípio da proporcionalidade no Estado Democrático de Direito*. São Paulo: Ed. Lemos & Cruz, 2004; SANTOS, Gustavo Ferreira. *O Princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*: Limites e possibilidades. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004; SANTOS, Jarbas Luiz dos. *Princípio da proporcionalidade. Concepção grega de justiça como fundamento filosófico. implicações*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004; CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. *O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2005; PUHL, Adilson Josemar. *Princípio da proporcionalidade ou da razoabilidade*. São Paulo: Editora Pillares, 2005; BARROS, Wellington Pacheco; BARROS, Wellington Gabriel Zucheto. *A proporcionalidade como princípio de direito*. São Paulo: Livraria do Advogado, 2006; BRANCO, Luiz Carlos, op. cit.; OLIVEIRA, José Roberto Pimenta, op. cit.

[205] Ver por todos: MENDES, Gilmar Ferreira, op. cit., p. 68. O citado autor faz referência à conversão do princípio da reserva legal (*Gesetzesvorbehalt*) no princípio da reserva legal proporcional (*Vorbehalt des verhältnismässigen Gesetzes*).

em teoria, produto da deliberação dos representantes do povo (BERNAL PULIDO, 2003, p. 497, 499).

Por sua vez, a competência legislativa de configuração da Constituição Federal muitas vezes entra em tensão com a competência judicial de controle de constitucionalidade. Quanto a este ponto, importa lembrar que, em princípio, a lei possui presunção de constitucionalidade e somente deve sucumbir diante de argumentos que demonstrem a sua transgressão a algum dispositivo constitucional. A tensão entre a função do Poder Legislativo de conformar, e do Poder Judiciário de controlar a constitucionalidade deve ser solucionada, na opinião de Bernal Pulido (2003, p. 498-499), por meio de uma graduação da intensidade do controle judicial sobre as leis de intervenção nos direitos fundamentais, segundo o melhor critério, no caso, o da proporcionalidade.

2.4.1 Dimensões do Princípio da Proporcionalidade: Juízos Componentes[206]

A idéia de proporcionalidade em sentido amplo pressupõe que toda intervenção pública deve ser idônea, indispensável e proporcional, de modo que o referido princípio integra-se por três juízos que requerem uma análise distinta e separada em sua aplicação, quais sejam a) juízo de adequação; b) juízo de necessidade e c) juízo de proporcionalidade em sentido estrito, que serão sucessivamente examinados, seguindo a nomenclatura corrente na doutrina brasileira[207].

[206] O estudo dos juízos componentes do princípio da proporcionalidade foi, basicamente, orientado pela obra de Bernal Pulido, por se entender que o seu livro -*El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*- é a obra que mais aprofunda e melhor aborda o tema em toda a doutrina analisada.

[207] A nomenclatura dada aos juízos componentes do princípio da propor-cionalidadenão é uniforme. Por exemplo, para Bernal Pulido (op. cit., p. 687) o subprincípio é da “idoneidad”, já para Cianciardo (op. cit., p. 323), o subprincípio é da “adecuación”. Este trabalho utiliza a nomenclatura mais referida pela doutrina nacional.

2.4.1.1 **Juízo de adequação**

De acordo com o juízo de adequação, uma medida utilizada para atingir determinado objetivo é considerada adequada quando, pela sua utilização, é capaz de alcançar efetivamente o resultado almejado. Mais especificamente, uma restrição legal aos direitos fundamentais estará em conformidade com o subprincípio da adequação se for capaz de oferecer proteção efetiva ao bem jurídico que pretende tutelar.

A aplicação do juízo de adequação consiste, portanto, em uma análise sobre se o recurso ou meio escolhido é capaz de atingir a finalidade almejada, requerendo, para isso, uma verificação de adequação do meio empregado ao fim almejado, de modo que fim e meio estejam interrelacionados, no sentido de que o meio deve ser adequado para atingir o fim e, por sua vez, o fim deve ser capaz de oferecer uma fundamentação ao meio (BERNAL PULIDO, op.cit., p. 688).

A aplicação de tal subprincípio impõe dupla exigência: de um lado, e como não poderia ser diferente, que o recurso ou a medida empregada tenha um fim constitucionalmente legítimo, e, de outro, que o recurso ou a medida empregados sejam adequados para atingir tal fim. Por sua vez, pode-se entender que a restrição legal ao direito fundamental apenas se legitima quando o fim almejado é a proteção de outro direito fundamental ou, sob um outro ponto de vista, pode-se ampliar essa perspectiva pela adoção de uma postura de mais longo alcance, que aceite, para além dos direitos fundamentais, que outros princípios constitucionais possam fundamentar tais restrições.

A primeira concepção sobre a legitimidade dos fins legislativos parece impor um conteúdo bastante individualista ao sistema de direitos fundamentais, por se fundar na convicção liberal de que a liberdade só pode ser limitada pela própria liberdade, de modo a impor fortes

amarras à possibilidade do Poder Legislativo de traçar metas e objetivos que venham favorecer interesses da comunidade como um todo. Já a segunda concepção, apesar de imprimir uma perspectiva mais abrangente e se apoiar na idéia de que os direitos fundamentais não podem ser restringidos senão em razão de outros princípios de igual hierarquia jurídica, em atenção ao princípio da supremacia constitucional, conduz a uma interpretação restrita do princípio democrático.

O entendimento de que apenas os princípios constitucionais podem servir de fundamento para justificar restrições aos direitos fundamentais leva necessariamente ao convencimento de que o legislador não pode estabelecer objetivos para além daqueles que estejam presentes no texto constitucional e, por conseguinte, imprime à representação democrática um caráter eminentemente técnico, na medida que os parlamentares apenas estariam habilitados a deliberar sobre a melhor maneira de atingir os objetivos fixados pelo Constituinte, mas não poderiam fixar objetivos novos[208].

Essa linha de raciocínio deságua no convencimento de que o princípio democrático não prescinde do chamado "principio de liberdade de fins do legislador", na medida que a atribuição constitucional ao Poder Legislativo de conformar os direitos fundamentais e tomar decisões da vida política, não parece se coadunar com uma perspectiva de legitimidade de fins que amarre a atuação do legislador apenas àqueles estabelecidos pela Constituição, mas que reconheça a legitimidade de outros fins, mesmo que não constitucionais, desde que não sejam proibidos expressa ou implicitamente pela Constituição[209].

---

[208] Para Bernal Pulido (op. cit., p. 92) , nessa perspectiva, "[…] el Parlamento se concibe entonces como um mero instrumento al servicio de los proyetos diseñados por el Constituyente, como una institución carente de la facultad de trazarse nuevas miras. Mientras el Constituyente es proclamado como el señor de los fines, el Parlamento se degrada a la categoría de siervo de los medios."

[209] Essa é a posição do Tribunal Constitucional Espanhol, conforme jurisprudência citada por BERNAL PULIDO (2003, p. 694), nos seguintes termos: "Con alguna excepción aislada, el Tribunal la há recogido en múltiples decisiones, tales como la STC 83/1984, Fj 3º, em donde sostuvo: < [n]ada hay, por tanto, en la Constitución [dicho en otros términos, no existe una prohibición constitucional] que excluya la posibilidad de regular y limitar el establecimiento de oficinas de farmacia, como tampoco nada que

Para testar se determinada restrição a direito fundamental tem uma finalidade legítima, é necessário verificar, desse modo, se tal finalidade é expressa ou implicitamente proibida pela Constituição. A facilidade desse teste vai depender de se estar diante de uma proibição com caráter definitivo, que sequer admita ponderação como, por exemplo, a vedação de pena de morte e tortura, ou de se estar diante de uma proibição com caráter *prima facie*, que pode eventualmente ceder, diante de um juízo de ponderação, em face a uma circunstância concreta, em favor de outros princípios ou valores constitucionais suscetíveis de servirem como fundamento capaz de conferir legitimidade àquele fim *prima facie* proibido.

No que concerne à exigência de adequação do meio empregado ao fim almejado, deve-se ter a compreensão de que a análise da adequação se projeta em diversos graus e perspectivas, de modo que a aplicação deste subprincípio deve levar em conta se de fato existe uma relação positiva entre meio e fim, se a medida deve facilitar de algum modo a obtenção do resultado pretendido, em maior ou menor grau, com maior eficácia, apesar de menor rapidez, ou com mais ou menos segurança[210]. Dito de outro modo, o subprincípio da adequação não impõe ao legislador o uso do meio mais adequado para atingir o fim almejado, mas tão somente que os direitos fundamentais não podem sofrer restrição legal carecedora de adequação para o fim proposto. Nas palavras de Bernal Pulido, "o respeito à competência do Legislador impõe considerar que um meio idôneo não é o mais idôneo, e sim o que não careça absolutamente de idoneidade. A medida do julgamento exige, portanto, um mínimo e não um máximo de idoneidade" (BERNAL PULIDO, 2003, p. 722)[211]

---

impida prohibir que se lleve a cabo fuera de estas oficinas la dispensación al público de especialidades farmacéuticas, pues el legislador puede legítimamente considerar necesaria esta prohibición o aquella regulación para servir otras finalidades que estima deseables>. Además señaló: <nada impide que [los poderes públicos] se propongan otras finalidades u objetivos no enunciados allí [en la Constitución], aunque tampoco prohibidos>".

[210] Para Gustavo Santos, um "meio só será considerado inadequado se não ajuda, de alguma forma e em algum grau, a facilitar o fim declarado. Assim tem sido formulado pelo Tribunal Constitucional Federal alemão o enunciado desse subprincípio: "um meio é adequado quando com sua ajuda pode ser alcançado o resultado perseguido." SANTOS, Gustavo Ferreira, op. cit., p. 111.

[211] No mesmo sentido: CIANCIARDO, op. cit. p. 337.

2.4.1.2 **Juízo de necessidade**

De acordo com esse subprincípio, a legitimidade da medida depende de que o meio escolhido tenha sido aquele menos restritivo de direitos dentre os capazes de atingir o objetivo perseguido. Isso implica em que a medida tomada deva ser aquela que, dentre todas as várias medidas adequadas possíveis, cause menos prejuízo ao indivíduo ou, se for o caso, afete menos negativamente a comunidade. Isto é, uma medida é considerada necessária para atingir determinado fim quando nenhuma outra, igualmente efetiva, porém menos restritiva de direitos, possa ser escolhida em seu lugar[212].

Para a aplicação desse princípio é necessário, todavia, que haja uma possibilidade de escolha entre pelo menos dois meios adequados para atingir o respectivo fim. Na ausência de opções igualmente adequadas, parece claro, não se pode efetuar qualquer comparação em relação à medida adotada. Vê-se então que a análise acerca da necessidade é levada a cabo por meio de uma comparação entre meios, diferentemente do que ocorre em relação à adequação, cuja análise se firma a partir da relação entre o meio empregado e o fim almejado.

O teste de constitucionalidade feito através da aplicação desse subprincípio, portanto, objetiva verificar se o meio escolhido para atingir o objetivo almejado poderia ter sido substituído por um outro, menos gravoso, porém igualmente efetivo. A comparação entre os meios impõe duas exigências: a) verificar se a medida alternativa se reveste do mesmo grau de adequação que a medida adotada para alcançar o fim perseguido por esta última; b) se a medida alternativa afeta negativamente os direitos em um grau menor que aquela medida tomada.

[212] Para Raquel Stumm, a "opção feita pelo legislador ou o executivo deve ser passível de prova no sentido de ter sido a melhor e única possibilidade viável para a obtenção de certos fins e de menor custo ao indivíduo." STUMM, Raquel Denize, op. cit., p. 79.

Uma medida pode ser considerada igualmente efetiva quando é capaz de facilitar a obtenção do resultado almejado no mesmo grau e perspectiva que a medida adotada, quando a medida alternativa é capaz de atingir o objetivo almejado com a mesma eficácia, rapidez, plenitude e segurança da medida tomada. Por sua vez, menos gravoso é aquele meio que cause menos repercussões adversas em relação ao direito daqueles que venham a ser atingidos pela medida.

Para que seja realizado o exame da necessidade da medida adotada devem ser selecionados os meios alternativos, com vistas a se empreender a comparação entre esses últimos e a medida tomada. Os meios alternativos devem ser selecionados entre aqueles que se revistam de alguma adequação para a realização do fim almejado pela medida. A partir daí, para que a medida tomada seja considerada contrária à necessidade, deve ser demonstrado que algum desses meios alternativos é igualmente adequado, apesar de menos ofensivo aos direitos afetados: a primeira exigência impõe uma análise distinta da adequação que aquela referida quando se tratou do subprincípio da adequação, porque, para ser considerada adequada, uma medida precisa, em qualquer grau ou medida, apenas contribuir para que o fim desejado seja alcançado; no juízo de necessidade, a exigência imposta para que seja firmada a comparação é que a medida alternativa seja igualmente adequada à medida adotada. Ou seja, que ambas as medidas sejam adequadas, no mesmo grau e na mesma perspectiva.

O controle efetuado, por conseguinte, não pode perquirir apenas se a medida alternativa contribui de algum modo à obtenção do fim desejado, mas se, além disso, a contribuição tem uma intensidade equivalente ou superior à da medida adotada. Tal exigência deve ser compreendida como decorrência da atribuição constitucional da competência legislativa de conformação, que acomete à escolha parlamentar a eleição do meio que considere mais oportuno para alcançar seus objetivos, conferindo-se ao legislador uma margem de decisão mais ampla, para que possa optar

pela medida que considere mais conveniente, de acordo com suas próprias apreciações acerca das circunstâncias existentes no momento da tomada de decisão.

A exigência de que a medida alternativa tenha o mesmo ou maior grau de adequação da medida adotada impõe, ainda, que não haja qualquer impossibilidade técnica ou custo excessivo para a sua implementação, pois, caso contrário, tal meio não deve ser considerado alternativo à medida sujeita ao exame de necessidade.

Por sua vez, a segunda exigência do subprincípio da necessidade impõe um exame hipotético da intervenção do meio alternativo porque, diferentemente da medida adotada, os meios alternativos não foram experenciados na prática. Além disso, no exame, deve-se verificar não apenas se os meios alternativos representariam uma intervenção nos direitos fundamentais, mas acima de tudo a intensidade desta intervenção.

A comparação entre a medida adotada e os meios alternativos, no que concerne à intensidade da restrição que provocam no direito fundamental, deve-se fundamentar em premissas empíricas (SÁNCHEZ GARCÍA, 1994, p. 1118) [213]. Se o meio alternativo afetar menos o direito fundamental em todas as perspectivas empiricamente analisadas, quais sejam, a eficácia, a rapidez, a probabilidade e a afetação material de seu objeto, a medida adotada será considerada contrária ao subprincípio da necessidade, portanto, será inconstitucional.

Quando não se apresenta, de modo manifesto, que o meio alternativo afeta menos o direito fundamental em todas as perspectivas acima referidas, ou seja, quando o meio alternativo afeta menos o direito fundamental em algumas perspectivas, porém afeta esse mesmo direito com maior intensidade em outras perspectivas, parece mais de acordo ao princípio democrático considerar a medida legislativa como necessária, uma vez que não se conseguiu demonstrar a

[213] SÁNCHEZ GARCÍA, Isabel. El principio constitucional de proporcionalidad en el derecho penal. *La Ley*, Madrid: Edilex, n. 4, 1994, p. 1118. Para BERNAL PULIDO (op. cit., p. 743), além das premissas empíricas deve-se levar a cabo a comparação também por meio de premissas analíticas e normativas.

existência de um meio alternativo menos gravoso[214]. Da mesma forma, a medida adotada não deve ser considerada desnecessária quando o meio alternativo, apesar de ser menos gravoso ao direito fundamental em questão, venha a vulnerar outros interesses da comunidade, direitos de terceiros ou as exigências do princípio da igualdade.

2.4.1.3 **Juízo da proporcionalidade em sentido estrito**

A aplicação do subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito requer que haja uma proporção adequada entre a gravidade da restrição ao direito e a importância das razões que justificam a adoção da medida, de modo que exista um certo equilíbrio entre a restrição imposta ao indivíduo, se comparada com o proveito em prol da comunidade provocado pela medida estatal.

Nesse sentido, seria contrária ao subprincípio uma medida que provocasse uma desvantagem para o indivíduo claramente superior à vantagem oferecida à comunidade. Por seu turno, as vantagens que se obtêm pela restrição do direito, devem compensar os sacrifícios que a restrição impõe aos titulates do direito restringido e à sociedade como um todo.

Dessa forma, para se verificar se determinada medida estatal se enquadra na noção de proporcionalidade em sentido estrito, deve-se de início definir o objeto da ponderação,

---

[214] Isso que se extrai do sentido expresso no acórdão do Tribunal Constitucional Espanhol, citado por BERNAL PULIDO (op. cit., 2003, p. 755), que o transcreve: “Que la realización del juicio de necesidad compete al legislador es uma afirmación que ya hemos reiterado y justificado, al igual que la del amplio margen de libertad del que goza y que deriva, no sólo de la abstracción del principio de proporcionalidad (STC 62/1982, fundamento jurídico 5) y de la reseñada complejidad de la tarea, sino también y sobre todo de su naturaleza como <representante en cada momento histórico de la soberanía popular> (SSTC 11/1981, 332/1994). En rigor, el control constitucional acerca de la existencia o no de medidas alternativas menos gravosas pero dela misma eficacia que la analizada, tiene un alcance y una intensidad muy limitadas, ya que se ciñe a comprobar si se ha producido un sacrificio patentemente innecesario de derechos que la Constitución garantiza (SSTC 66/1985, fundamento jurídico 1; 19/1988, fundamento jurídico 8; 50/1995, fundamento jurídico 7), de modo que sólo si a la luz del razonamiento lógico, de datos empíricos no contrvertidos y del conjunto de sanciones que el mismo legislador ha estimado necesarias para alcanzar fines de protección análogos, resulta evidente la manifiesta suficiencia de un medio alternativo menos restrictivo de derechos para la consecución igualmente eficaz de las finalidades deseadas por el legisldor, podría procederse a la expulsión de la norma del ordenamiento”.

determinar qual a importância da realização do fim perseguido pela medida e qual a importância da restrição ao direito fundamental imposta pela referida medida, condições necessárias para comparar ambas as magnitudes e definir se a importância da realização do fim almejado pela medida estatal é maior que a importância da restrição ao direito que tal medida impõe, construindo-se a partir da comparação, uma relação de precedência condicionada entre o direito envolvido e finalidade da medida.

A comparação deve ser feita por meio de uma ponderação entre a afetação negativa e a positiva da medida adotada, ou seja, entre o prejuízo que a mesma causa ao direito envolvido e o benefício que é capaz de gerar por atingir o fim perseguido. Por seu turno, o peso que a violação ao direito e ao princípio que fundamenta a finalidade da medida adotada têm nessa ponderação, vai depender tanto da importância que o princípio em que se fulcra a medida tenha no sistema constitucional, como da intensidade da restrição ao direito em jogo. Por conseguinte, quanto maior for a importância do princípio que fundamenta a finalidade almejada pela medida dentro do sistema constitucional, maior o seu peso na ponderação, e quanto mais intensa for a restrição ao direito ou à realização do fim, maior serão os seus respectivos pesos na ponderação.

O resultado da ponderação será a definição de qual dos dois objetos normativos concorrentes deve adquirir prioridade no caso concreto, se o direito fundamental ou a realização do fim perseguido pela medida estatal. Importa dizer que a preponderância que resulta dessa ponderação é condicionada, na medida que o elemento normativo preponderante não passa a ocupar uma posição de superioridade no ordenamento jurídico, já que a sua prioridade é condicionada às circunstâncias do caso concreto, valendo apenas para essas circunstâncias ou quando outras circunstâncias análogas aconteçam.

A regra argumentativa que define a ponderação em sentido estrito é a chamada lei de ponderação, enunciada doutrinariamente por Alexy, e segundo a qual “quanto maior é o grau de

não satisfação ou de afetação de um princípio, tanto maior tem que ser a importância da satisfação de outro" (ALEXY, 1997, p.161).

Essa regra, aplicada ao exame de proporcionalidade em sentido estrito, na hipótese de uma intervenção em direitos fundamentais, importará em que quanto maior for o grau de intensidade da intervenção no direito fundamental, tanto maior deve ser o grau de intensidade da realização do princípio constitucional que fundamenta a finalidade da medida adotada. Desse modo, a relação entre as intensidades da realização do princípio constitucional e da restrição ao direito fundamental deve ser pelo menos de equivalência. Caso contrário, na hipótese de a realização do fim legislativo almejado não alcançar pelo menos uma posição de equivalência em relação ao grau de restrição do direito, a intervenção do Parlamento será desproporcional e, portanto, inconstitucional.

Nessa linha de raciocínio, uma realização mínima ou média do fim perseguido não pode justificar uma restrição intensa no direito fundamental. Por outro lado, uma realização média do fim legislativo justifica uma intervenção mínima no direito, enquanto que uma realização intensa do fim perseguido é capaz de justificar uma intervenção mínima ou média no direito fundamental (BERNAL PULIDO, 2003, p. 782).

Por sua vez, nos casos de empate, em que a realização do fim é atingido com a mesma intensidade da interferência no direito, entende-se que, em atenção à garantia da competência legislativa para conformar a Constituição, deve-se resolver o conflito em favor da intervenção legislativa (BERNAL PULIDO, 2003, p. 788), de modo que as leis restritivas, diante do parâmetro da proporcionalidade em sentido estrito, apenas podem ser declaradas inconstitucionais se atingirem o direito fundamental em um grau maior, quando comparadas as intensidades da realização do fim legislativo e da intervenção no direito fundamental.

Concordando com Bernal Pulido (op. cit., p. 795), conclui-se que a competência legislativa para conformar a Constituição implica na possibilidade de adoção, pelo legislador, de diversos âmbitos de apreciação, quais sejam, o empírico, o analítico e o normativo. Isso quer dizer que a legitimidade de suas decisões deve ser mantida, exceto se existirem fundamentos decisivos que demonstrem que as premissas adotadas pelo legislador, sejam elas empíricas ou analíticas, estejam claramente equivocadas ou que as premissas normativas que invoca sejam de evidente injustiça.

2.4.2 Princípio da Proporcionalidade, Supremacia do Interesse Público e Direito Tributário

A doutrina do Direito Administrativo nacional, fulcrada em nova abordagem formulada por Humberto Ávila (1999)[215], tem defendido a "desconstrução do princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado" [216]. Para tanto, aduz que "a prevalência só existiria após a ponderação concreta entre os princípios colidentes. Não havendo, pois, a supremacia antecipada e automática, mas posterior e fundamentada" (ÁVILA, 2004, p. 273) [217], argumento em relação a que, neste ponto, está-se de acordo.

Deve-se, inicialmente, registrar que não cabe a este trabalho questionar a legitimidade do ponto de partida da tese de Ávila, no sentido de formular juízo sobre a adequação ou não da premissa de que a doutrina administrativista tradicional[218] costuma definir o princípio da

[215] ÁVILA, Humberto. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. In: SARLET, Wolfgang (Org.). *O direito público em tempos de crise*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.
[216] Sobre o tema, ver: SARMENTO, Daniel (Org.). *Interesses públicos versus interesses privados*: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2005.
[217] ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 273.
[218] O autor normalmente citado como paradigma da defesa da supremacia do interesse público é BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 60, para quem o princípio da supremacia do interesse

supremacia do interesse público sobre o privado de forma absoluta e apriorística. A inadequação desta premissa, por sua vez, é apontada por Fábio Medina Osório, para quem

> [...] ninguém sustenta, salvo melhor juízo, a existência de um apriorístico e absoluto princípio de supremacia do interesse público sobre o privado no Direito Administrativo brasileiro, sendo rejeitada a idéia de um princípio que desrespeite o conjunto de direitos fundamentais consagrados na CF (2000, p. 80).

Por outro lado, entende-se que a idéia de supremacia do interesse público[219] não é, necessariamente, contrária ao postulado da proporcionalidade. É certo que a idéia de supremacia, como dito no primeiro parágrafo, não pode ser "antecipada e automática", mas nada obsta (nem o princípio da proporcionalidade), que ela seja "posterior e fundamentada". Ou seja, não seria uma primazia *a priori*, mas uma precedência *prima facie*, que implica em atribuir, no processo ponderativo, um peso inicial superior ao interesse público.

O presente trabalho defende a utilização do princípio da proporcionalidade como princípio geral do direito que "obriga o operador jurídico a tratar de alcançar o justo equilíbrio entre os interesses em conflito" (GONZÀLEZ-CUELLER SERRANO, 1990, p.17), defendendo também que o mesmo constitui o critério hermenêutico que deve ser adotado para a solução de conflitos entre os direitos individuais à propriedade, à livre iniciativa e à intimidade econômica

---

público é "um verdadeiro axioma reconhecível no moderno Direito Público. Proclama a superioridade do interesse da coletividade, firmando a prevalência dele sobre o particular, como condição, até mesmo, da sobrevivência e asseguramento deste último. É pressuposto de uma ordem social estável, em que todos e cada um possam sentir-se garantidos e resguardados." Nesse sentido, ver: SARMENTO, Daniel. Colisões entre direitos fundamentais e interesses públicos. In: *Direitos fundamentais*: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 269. Fábio Medina Osório, por sua vez, não extrai da obra do Prof. Celso Antonio Bandeira de Mello a existência de um apriorístico e absoluto princípio de supremacia do interesse público sobre o privado no Direito Administrativo brasileiro, argumentando que: "Diz o autor (Celso Antonio Bandeira de Mello) que o interesse público está associado à idéia de obediência à ordem jurídica, visto que o interesse juridicamente vinculante é o interesse público primário, p. 39-90. Esse o contexto correto, vale lembrar, para inserir o discurso desse notável administrativista sobre a prevalência do interesse público sobre o privado. Diante de uma defesa tão intensa da legalidade administrativa, como inferir desse discurso o sentido de consagrar um interesse público como justificativa isolada, absoluta, ilegal, radical e permanente, para as ações administrativas ou a interpretação das regras administrativistas? Não me parece, simplesmente, viável semelhante hipótese.Nesse passo, jamais poderia a superioridade do interesse público sobre o privado ser encarada como um suposto princípio absoluto e contrário aos direitos fundamentais da pessoa humana." OSÓRIO, Fábio Medina. Existe uma supremacia do interesse público sobre o privado no direito administrativo brasileiro? *Revista Administrativa de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 220, p. 80, abr./jun., 2000.

[219] Ver: ESCOLA, Héctor Jorge. *El interés Público como Fundamento del Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Depalma, 1989.

do contribuinte, e o interesse e objetivo constitucional de construir uma sociedade justa e solidária, na vertente fiscal.

Concorda-se, em termos, com a afirmação de que o "reconhecimento da centralidade do sistema de direitos fundamentais instituído pela Constituição e a estrutura maleável dos princípios constitucionais inviabiliza a determinação *a priori* de uma regra de supremacia absoluta do coletivo sobre o individual" (BINENBOJM, 2005, p. 149) [220]. Diz-se que a concordância é em termos porque, apesar de corroborar com a tese da inviabilidade da determinação, *a priori,* de uma regra de supremacia absoluta, discorda-se, entretanto, de que a Constituição institua uma centralidade do sistema de direitos fundamentais, pois se fundamenta tanto na dignidade da pessoa humana e na livre iniciativa (art. 1º, III e IV), como na cidadania (aí inserida a fiscal) e no valor social do trabalho, que expressa a idéia de que a riqueza produzida deve estar a serviço da sociedade, não o inverso (art. 1º, II e IV). Os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, igualmente, vêm confirmar que a Constituição não apenas é garantista dos direitos e liberdades individuais como é uma típica Constituição liberal, pois inclui em seus objetivos fundamentais a proposta de: I. construir uma sociedade livre, justa e solidária; II. garantir o desenvolvimento nacional; III. erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV. promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3º), próprios de um Estado social, que adquire *status* de princípio norteador, vinculando todo processo interpretativo constitucional.

Daí porque se discorda de Ana Paula de Barcellos quando sustenta, como regra geral, que "diante de um conflito que exija o recurso à ponderação, os direitos fundamentais, previstos

[220] BINENBOJM, Gustavo. Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o direito administrativo. In: SARMENTO, Daniel (Org.). *Interesses público versus interesse privados*: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Rio de Janeiro, 2005, p. 149.

pela Constituição, devem preponderar sobre os demais enunciados normativos e normas" (2003, p. 107) [221], ou mesmo quando diz que:

> [...] é absolutamente consensual, na doutrina e na jurisprudência que a Constituição de 1988 fez uma opção material clara pela centralidade da dignidade da pessoa humana, e, como decorrência direta, dos direitos fundamentais. Isto decorre, de modo muito evidente da leitura do preâmbulo, dos primeiros artigos da Carta e do *status* de cláusula pétrea conferido a tais direitos. [...] Há, portanto, uma justificativa normativa para o critério escolhido: a própria Constituição decidiu posicionar a dignidade humana e os direitos fundamentais no centro do sistema por ela criado. (op. cit., p. 108-109)

Esse argumento não se aplica, em especial, ao Direito Tributário cujos princípios, diferentemente do que alguns defendem, não devem ser pensados apenas sob a ótica de "proteger o cidadão contra os abusos do poder" (MACHADO, 2003, p. 39), mas devem ser interpretados a partir do objetivo de construir um sistema fiscal justo e isonômico. Até porque não é rara a vez que, em matéria tributária, a justiça fiscal é que precisa ser protegida dos abusos do cidadão, refletidos nas diversas formas de sonegação e evasão fiscais.

É certo que, como diz Casalta Nabais,

> [...] a teoria jusfundamental concretizada na forte armadura constitucional face às limitações (*maxime*, restrições) dos direitos, liberdades e garantias funda-mentais não é convocável para testar a moldura legal dos impostos fiscais, ou melhor, da correspondente obrigação de imposto. Em contrapartida, essa teoria já tem plena validade no concernente aos outros sectores das normas jurídico-fiscais como as disciplinadoras de impostos extrafiscais e, bem assim, as movidas por preocupações de natureza extrafiscal (*rectius*, por objectivos de política económico-social), às relativas às chamadas obrigações fiscais acessórias ligadas ao procedimento fiscal (lançamento, liquidação e cobrança dos impostos) e à fiscalização do cumprimento da obrigação de imposto e das obrigações

[221] BARCELLOS, Ana Paula de. Alguns parâmetros normativos para a ponderação constitucional. In: BARROSO, Luís Roberto (Org.). *A nova interpretação constitucional*: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 107-109.

> acessórias, as relativas à simplificação fiscal, etc." (CASALTA NABAIS, 1998, p. 557)[222]

Desse modo, conflitos existentes em matéria de Direito Tributário devem ser solucionados pela intermediação e aplicação do princípio da proporcionalidade que, como visto, pressupõe uma análise entre o meio empregado e o fim colimado. No entanto, nesta ponderação, se a finalidade da medida restritiva de direito fundamental for a concretização do princípio da capacidade contributiva, de uma repartição isonômica da carga tributária, tal fim, que é interesse público (e deveria ser o de todos) deve prevalecer e preponderar, logicamente respeitando-se sempre o núcleo essencial do direito fundamental envolvido.

Acredita-se que essa regra, que não é absoluta, deva ser aplicada quando a restrição a direito tenha como finalidade concretizar o princípio da repartição da carga tributária de acordo com o critério da capacidade contributiva, que no mais das vezes pressupõe restrições a direitos decorrentes do amplo dever de todos colaborarem para a consecução de uma tributação isonômica, seja através da imposição de obrigações acessórias ou de deveres de informação essenciais à fiscalização do cumprimento da obrigação tributária principal.

Como, dito, essa regra não deve ser entendida de forma absoluta, em especial porque

> [...] é de referir que se assiste actualmente, um pouco por toda parte, à entrega aos particulares (contribuintes e terceiros) de parte significativa das tarefas de administração ou gestão dos impostos, vinculando-os, sem qualquer compensação, ao lançamento, liquidação e cobrança de diversos impostos. Isso o que naturalmente levanta a questão de saber até onde é constitucionalmente legítimo ir nesta progressiva conversão dos particulares e suas organizações numa 'administração fiscal indireta *ad hoc*' sem violação dos direitos, liberdades e garantias fundamentais dos

[222] Humberto Ávila assim, explica: "[...] no caso de normas jurídicas tributárias que tenham uma finalidade externa, a obediência ao dever de proporcionalidade admite seu caráter trifásico. E isso ocorre, porque há uma finalidade objetivamente determinável e estruturante da relação jurídica, em função da qual a relação meio-fim adquire consistência. Nessas hipóteses, as normas possuem eficácia formativa do comportamento (criadora de obrigações que afetam os direitos de liberdade) e não uma eficácia meramente impositiva (criadora de encargo tributário desvinculado), o que permite a estruturação da relação, a tal ponto que o caráter trifásico do dever de proporcionalidade pode ser utilizado". (ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e direito tributário. In: *Direito tributário*: homenagem a Alcides Jorge Costa, v. 1. São Paulo: Quartier Latin, p. 345.

> cidadãos. Por certo que esta manifestação do fenómeno mais geral do crescente 'abandono' das tarefas (e responsabilidades) clássicas do estado não pode deixar de ser testado com base na ponderação típica das afectações (*rectius* restrições) jusfundamentais, em que o valor constitucional consubstanciado no dever fundamental de pagar impostos não pode servir de suporte a todas e quaisquer soluções de 'privatização' das competências tributárias. (CASALTA NABAIS, 1998, p. 557).

Por outro lado, se alguma restrição a direitos ou distinção entre contribuintes não seja justificada pelo atingimento de uma tributação de acordo com o princípio da capacidade contributiva, seja por razões de extrafiscalidade, seja por razões de concessão de benefícios fiscais, em sentido amplo, entende-se que a regra deve ser invertida. Ou seja, se a restrição a direito individual tem fim diverso daquele de atingir uma repartição da carga tributária de acordo com a capacidade contributiva, a prevalência, aí sim, é do direito individual e a legitimidade de sua restrição vai depender de uma cabal demonstração da relevância do fim, de sua razoabilidade e proporcionalidade, traduzindo-se em um ônus argumentativo maior, para que esses direitos individuais possam ser subjugados.

2.4.3 Princípio da Proporcionalidade na Doutrina do Direito Tributário Brasileiro

A despeito da importância crescente do princípio da proporcionalidade, ainda são escassas as obras e artigos que tratam da sua aplicação especificamente ao Direito Tributário[223].

Um dos autores que se dedicaram ao tema, Helenilson Cunha Pontes (2000)[224], aborda a aplicação do referido princípio nas tensões causadas pelo choque de interesses provocado pela incidência do princípio da capacidade contributiva e da livre iniciativa, especialmente em relação

[223] O princípio sequer é citado como parâmetro de interpretação nos cursos de Direito Tributário Brasileiro. Conferir: AMARO, Luciano, op. cit., p. 105-160; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 138-162; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 179-256 e MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p. 39-49.

[224] PONTES, Helenilson Cunha. *Princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

à questão da norma anti-elisiva, introduzida no ordenamento brasileiro pela LC n. 104/01. O autor também empreende estudo sobre os efeitos da aplicação desse princípio na intervenção estatal no domínio econômico, refletida no campo tributário por meio das contribuições interventivas, bem como analisa a sua incidência em matéria de sanções tributárias. Neste último âmbito, no entanto, seu trabalho circunscreve-se ao estudo do referido princípio como instrumento de controle da aplicação da sanção, o que parece não conferir ao princípio em foco, toda a abrangência necessária à sua aplicação.

Outro trabalho que aborda a aplicação do princípio da proporcionalidade em matéria tributária é o de Ricardo Aziz Cretton (2001)[225], que, todavia, se limita a fazer uma análise empírica da aplicação do referido princípio em matéria tributária, mediante a referência a alguns casos práticos, sem empreender qualquer análise do princípio como instrumento essencial ao equilíbrio da relação fisco-contribuinte.

Além desses trabalhos de caráter monográfico, o princípio da proporcionalidade encontra-se discutido em estudos objeto de artigos esparsos[226], que igualmente não desenvolvem o tema na perspectiva aqui proposta. Além de tudo, em grande medida, verifica-se que a maior parte dos estudos de doutrina nacional que abordam o princípio da proporcionalidade, procedem a sua aplicação com o único objetivo de manter o viés garantista do Direito Tributário nacional, e

---

[225] CRETTON, Ricardo Aziz. *Os princípios da proporcionalidade e razoabilidade e sua aplicação no direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

[226] ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e direito tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord). *Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. 1, p. 329-248. CAVALCANTE, Denise Lucena. A razoabilidade e a proporcionalidade na interpretação judicial das normas tributárias. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 33-56. GODOI, Marciano Seabra de; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. Razoabilidade e proporcionalidade. In: GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Sistema tributário nacional na jurisprudência do stf*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 320-333; NETTO, André L. Borges. A desvalia jurídica das multas fiscais confiscatórias e desarrazoadas. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 42, p. 49-51, São Paulo: RT, 2002; MACHADO, Hugo de Brito. Proporcionalidade e proibição de confisco. Taxa de coleta de lixo – A taxa pode ter como critério de graduação a área construída do imóvel. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). *Construindo o direito tributário na constituição*. Uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 277-285; FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: Razoabilidade e neutralidade concorrencial do estado. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Teoria geral da obrigação tributária*. Estudos em homenagem ao Professor Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 264-280.

não em busca de um verdadeiro equilíbrio entre os direitos fundamentais e o dever fundamental de contribuir para os gastos públicos. Exemplo que explicita essa constatação é a conclusão a que chega Helenilson Cunha Pontes, ao analisar a aplicação do princípio da proporcionalidade e as sanções tributárias:

> O princípio da proporcionalidade, em seu aspecto necessidade, torna inconstitucional também grande parte das sanções indiretas ou políticas impostas pelo Estado sobre sujeitos passivos que se encontrem em estado de impontualidade com os seus deveres tributários. Com efeito, se com a imposição de sanções menos gravosas, e até mais eficazes (como a propositura de medida cautelar fiscal e ação de execução fiscal), pode o Estado realizar o seu direito à percepção da receita pública tributária, nada justifica validamente a imposição de sanções indiretas como a negativa de fornecimento de certidões negativas de débito, ou a inscrição em cadastro de devedores, o que resulta em sérias e graves restrições ao exercício da livre iniciativa econômica, que vão da impossibilidade de registrar atos societários nos órgão do Registro Nacional do Comércio até a proibição de participar de concorrências públicas (op. cit., p. 141-142).

Defende-se, neste estudo, que a interpretação do Direito não pode afastar-se da realidade e, indiscutivelmente, a realidade mostra que a execução fiscal está muito longe de garantir, de forma eficaz, o direito à plena satisfação do crédito de natureza tributária, situação facilmente constatável diante do significativo volume de execuções fiscais que são extintas, por conta da ausência de bens penhoráveis do devedor.

Equivoca-se o referido autor, por conseguinte, quando afirma que

> […] o princípio da proporcionalidade, em seu aspecto necessidade, torna inconstitucional também grande parte das sanções indiretas ou políticas impostas pelo Estado sobre sujeitos passivos que se encontrem em estado de impontualidade com os seus deveres tributários.

Conforme visto, o juízo de necessidade pressupõe que as duas medidas testadas tenham equivalente grau de adequação para a solução do fim almejado, que é a repartição justa da carga

tributária através da recuperação de crédito tributário inadimplido. No caso citado pelo autor, "a propositura de medida cautelar fiscal e ação de execução fiscal" não podem ser consideradas equivalentemente adequadas "à negativa de fornecimento de certidões negativas de débito ou à inscrição em cadastro de devedores", pois não têm a mesma eficácia e rapidez para atingir o fim colimado. A análise da eficácia, rapidez, probabilidade e afetação material do objeto entre a medida adotada (negação do fornecimento de certidão negativa e inscrição no cadastro de devedores) e a medida alternativa (execução e cautelar fiscal), por sua vez, deve ser feita com base em critério de realidade. Para se avaliar se determinada medida restritiva é necessária, não basta verificar se existe uma outra medida menos gravosa ao direito restringido, mas é essencial que a medida alternativa tenha o mesmo grau de adequação para o atingimento do fim que a medida adotada, o que não ocorre no caso supracitado.

Sendo assim, as execuções fiscais e medidas cautelares fiscais não são capazes de, a partir do princípio da proporcionalidade, afastar a imposição de outras sanções mais restritivas ao direito de livre iniciativa, pois apesar de serem, sem dúvida alguma, meios menos gravosos ao contribuinte, não são tão eficazes nem tão rápidos quanto a negação do fornecimento de certidão negativa e inscrição no cadastro de devedores para garantir a concretização da justiça fiscal, sendo, estas últimas medidas, portanto, necessárias e constitucionais.

Um outro exemplo pode ser identificado nas respostas oferecidas à questão levantada no XXV Simpósio Nacional de Direito Tributário,[227] sobre se o sigilo bancário do contribuinte configuraria cláusula pétrea, quando foi registrada total predominância, conferida pelos doutrinadores do Direito Tributário brasileiro, ao direito individual ao sigilo bancário, cuja proteção, defendida pela doutrina nacional, apresenta-se desproporcional e violadora do conteúdo

[227] MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte.* São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2000. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 6)

essencial dos deveres de colaboração para com a Administração tributária. Nesse sentido é interessante citar parte da doutrina de Ives Gandra da Silva Martins, expressa na obra publicada em conseqüência do referido Simpósio nos seguintes termos:

> Pessoalmente, entendo que nem mesmo a autoridade judiciária poderia determinar a quebra de sigilo de dados, visto que a referência à autorização judicial do art. 5º, X e XII, diz respeito à comunicação telefônica e não ao sigilo de dados […] (op. cit., p. 67)

Nesse caso, identifica-se uma inteira desconsideração do autor em relação ao dever de solidariedade e justiça fiscal, na medida em que ele defende a proeminência absoluta do direito individual ao sigilo de dados econômicos. Ou seja, o autor desconsidera a necessidade de garantir o acesso a informações sobre esses dados como meio necessário à verificação da lealdade da declaração prestada pelo contribuinte que, caso contrário, importaria na impossibilidade do exercício do controle dos dados declarados, abrindo um caminho à evasão fiscal e, conseqüentemente, ensejando uma violação ao dever de todos contribuírem para o custeio das funções do Estado de acordo com a sua capacidade contributiva. Na hipótese defendida pelo autor, a materialização do dever de contribuir ficaria inteiramente dependente da "boa vontade" do contribuinte declarar os dados necessários à tributação, sem que a Administração tributária dispusesse de qualquer meio capaz de identificar a veracidade e completude dos dados declarados, o que não é de se esperar, como demonstram os dados divulgados pela Secretaria da Receita Federal, em 2000, decorrentes de análise estatística do cruzamento de informações da CPMF e do Imposto de Renda:

> a) 62 pessoas físicas que declararam perante a Receita Federal suas condições de isentas de imposto de renda tiveram movimentação financeira anual acima de R$ 10 milhões, totalizando R$ 11, 03 bilhões;

> b) 139 pessoas físicas omissas perante a Receita Federal tiveram movimentação financeira anual acima de R$ 10 milhões, totalizando R$ 28, 92 bilhões;
> c) 45 pessoas jurídicas incluídas no SIMPLES (pressupõe receita bruta anual inferior a R$ 120 mil) tiveram movimentação financeira anual acima de R$ 100 milhões, totalizando R$ 53, 21 bilhões;
> d) 46 pessoas jurídicas que declararam perante a Receita Federal suas condições de isentas de imposto de renda tiveram movimentação financeira anual acima de R$ 100 milhões, totalizando R$ 18, 39 bilhões;
> e) 139 pessoas jurídicas omissas perante a Receita Federal tiveram movimentação financeira anual acima de R$ 100 milhões, totalizando R$ 70, 96 bilhões (CASTRO, 2003, p. 12).[228]

O cenário demonstra, com clareza, que o princípio da proporcionalidade ainda não mereceu o devido acatamento no Direito Tributário brasileiro[229], cuja doutrina é no mais das vezes parcial. Por esse motivo, o presente trabalho tem a expectativa de estar respondendo a uma necessidade bastante atual, qual seja, a de identificar os paradigmas necessários ao desenvolvimento e aplicação do princípio da proporcionalidade em matéria tributária, com fito de contribuir para dotar o ordenamento jurídico de meio eficaz a garantir o pleno desenvolvimento da relação Fisco-contribuinte, de forma que ele seja edificado de modo eqüitativo e buscando preservar os interesses nele envolvidos dos possíveis abusos decorrentes de atos administrativos, legislativos ou mesmo judiciais.

---

[228] Os dados foram extraídos de: CASTRO, Aldemario Araújo. A constitucionalidade da Transferência do Sigilo Bancário para o Fisco preconizada pela Lei Complementar 105/2001. In: MARINS, James. *Tributação e Sigilo Bancário & Tributação e Terceiro Setor*. Curitiba: Juruá, 2003, p. 12.

[229] De acordo com o Willis Santiago, no direito brasileiro o princípio da proporcionalidade encontra lacunas no seu desenvolvimento até mesmo no direito constitucional e administrativo, que são por excelência, os dois ramos do Direito em que ele vem tendo um maior desenvolvimento, especialmente na Alemanha, Itália e Espanha. GUERRA FILHO, Willis Santiago. Sobre o princípio da proporcionalidade In: LEITE, George Salomão. *Dos princípios constitucionais – Considerações em torno das normas principiológicas da Constituição.* São Paulo: Malheiros, 2003, p. 249.

CAPÍTULO 3 - RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA: EM BUSCA DO EQUILÍBRIO ENTRE EFICIÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E PROTEÇÃO DOS DIREITOS INDIVIDUAIS: DOIS CASOS PARADIGMÁTICOS

O objeto do presente capítulo guarda estreita relação com um tema de extrema relevância e atualidade, qual seja, o que trata das relações entre a Administração tributária e o contribuinte.

É sabido que essas relações vêm sofrendo grandes transformações, especialmente traduzidas no fato de que a Administração tributária tem deixado de ocupar, progressivamente, uma posição ativa no processo de aplicação das leis tributárias, ao assumir uma posição fundamentalmente passiva, ocorrendo o inverso em relação ao contribuinte. Tal fato pode ser creditado às mudanças ocorridas no âmbito do desenvolvimento do Estado social e das conseqüentes transformações do Direito Público e dos poderes do Estado, conforme analisado ao longo do primeiro capítulo. Nesse quadro, o cidadão contribuinte vem sendo o protagonista nas relações mantidas com a Administração tributária, enquanto esta última vem assumindo uma função "subsidiária", eminentemente de controle e fiscalização das atividades desempenhadas pelo primeiro (CASADO OLEERO, 1981, p. 170).[230]

[230] Esse sentido é atribuído por: CASADO OLEERO, Gabriel. La colaboración con la administração tributaria. Notas para um nuevo modelo de relaciones con el fisco. *Hacienda Pública Española*, n. 68, Madrid, 1981, p. 170.

Esse fenômeno, inclusive, já há alguns anos foi referido por Ferreiro Lapatza (1983, p.85)[231] como *privatización de la gestión tributaria*, idéia cujo fundamento deve buscar-se, segundo o citado autor, no fato de que a Administração não consegue, por si só, identificar todos e cada um dos fatos geradores de obrigações tributárias. E, para levar a cabo a atividade arrecadatória, passou a transferir aos administrados, as tarefas que ela própria não pode realizar. Para Calvo Ortega,

> […] este caráter imprescindível que se predica da atividade de colaboração dos privados na gestão tributária se apóia na irreversibilidade dos fatos que a tem gerado. A extensão amplíssima da fiscalidade em nossos dias é a consequência de dois fenômenos, um político e outro econômico, que são hoje estáveis e, em alguns cenários, inclusive crescentes. A razão política tem sua última explicação no crescimento das necessidades públicas (entendidas como serviços coletivos e níveis mínimos de bem estar para os cidadãos) potenciado pelo desenvolvimento e extensão dos regimes democráticos. […] O segundo fenômeno que tem impulsionado de forma extraordinária a fiscalidade e a colaboração coativa dos privados na sua gestão tem sido o crescimento econômico: a riqueza, em sua consideração estática, a renda e o tráfico empresarial e profissional (2006, p. 22-24) [232]

Uma das manifestações mais significativas desse fenômeno é o que no ordenamento brasileiro se chama de lançamento por homologação. Vale ressaltar que, no Brasil, presenciou-se a uma ampliação espantosa na utilização desse tipo de lançamento, de modo que atualmente, a quase totalidade dos impostos está sujeita a ele, com exceção do Imposto Predial e Territorial Urbano-IPTU, do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS fixo (cobrado dos profissionais autônomos).

Semelhantemente ocorreu nos demais ordenamentos estrangeiros, onde se constata que em um curto período de tempo, o fenômeno do "autolançamento" no direito português, da

---

[231] FERREIRO LAPATZA, José Juan. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Adminsitrativos. *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 37, Madrid: Civitas, 1983, p. 85.
[232] CALVO ORTEGA, Rafael. *Las actividade de colaboración de los privados com la Administración tributaria: em torno a um nuevo ordenamiento*. Madrid: Dykinson, 2006, p. 22-24. (Tradução livre da autora)

autoliqui-dación, no direito espanhol, do *autoaccertamento*, no ordenamento italiano e do *self-assesment*, no direito inglês, evoluíram de tal modo que é possível afirmar que, na atualidade, tal prática está presente na quase totalidade das figuras dos sistemas tributários.

A despeito da discussão que existe na doutrina brasileira sobre a imprescindibilidade ou não do lançamento (MACHADO, 2003, p.118-125; AMARO, 2005, p. 374-390; BORGES, 1999, p. 369)[233], na hipótese específica dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, é indiscutível que, quanto a esses tributos, a lei atribui ao contribuinte não apenas a obrigação acessória de declarar fatos, como se dá em relação aos tributos sujeitos a lançamento por declaração, mas confere, principalmente, a atribuição de interpretar e aplicar as leis tributárias, com vistas ao recolhimento antecipado do tributo devido[234].

A atividade exercida pelo sujeito passivo, no lançamento por homologação, pressupõe sempre o cumprimento da obrigação acessória de declarar, mas não apenas isso[235]. O seu objeto compreende, também, a necessidade de que o sujeito passivo realize outras operações que

---

[233] Entenda-se lançamento como ato privativo da autoridade tributária. Conferir: MACHADO, Hugo de Brito. Impossibilidade de tributo sem lançamento. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). *Direito Tributário*. Homenagem a Alcides Jorge Costa. v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 118-125 e AMARO, Luciano. Lançamento, essa formalidade! In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.) *Teoria geral da obrigação tributária.* Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior BORGES. São Paulo: Ed. Malheiros, 2005, p. 374-390. O professor José Souto Maior Borges entende: "Em termos de Direito Positivo brasileiro o conceito de "autolançamento" não tem aplicabilidade, porque o lançamento é sempre ato privativo da autoridade administrativa (CTN, art. 142, caput), inclusive os casos de lançamento por homologação (CTN, art. 150, caput), que substituem, no regime da lei brasileira, o mal-denominado "auto-lançamento". [...] Não é exato, portanto, que o lançamento seja momento lógico insuprimível em toda e qualquer relação tributária, porque há relações tributárias nas quais entre a realização do suposto de fato e a extinção do débito não se insere qualquer ato que se possa configurar como lançamento." (*Lançamento tributário.* São Paulo: Malheiros, 1999, p. 369)

[234] Em sentido contrário, ver: XAVIER, Alberto. *Do lançamento*. Teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 82-83, para quem a "elaboração dos referidos documentos (as 'declarações-liquidações' a que se refere a doutrina espanhola), de harmonia com a lei fiscal, bem como a indicação neles do imposto correspondente ao valor da transação, constitui, porém, não a forma de uma ato jurídico de aplicação da norma tributária material, anterior ao pagamento, mas a simples realização de um dever tributário acessório, imposto por lei para meros efeitos de fiscalização ou controle da legalidade dos pagamentos efetuados."

[235] É exatamente em face do sensível aumento na quantidade de obrigações acessórias impostas ao sujeito passivo, que Souto Borges conclui: "Quando se afirmou, em nosso seminário semanal, que as obrigações acessórias de tal sorte se expandiram no direito brasileiro que revestem, também elas, efeitos patrimoniais (contabilidade empresarial organizada, complexo de livros fiscais, funcionários especializados, etc.); obrigações que acabam por evidenciar seu caráter economicamente oneroso para as empresas, dá-se, aí sim, progresso científico. Este enunciado doutrinário é legítimo, tanto no âmbito dogmático quanto no âmbito epistemológico que o controla: todas as obrigações (principal e acessória), no direito tributário brasileiro, são patrimoniais." BORGES, José Souto Maior. Em socorro da obrigação tributária: nova abordagem epistemológica: In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário*: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 73.

acompanham a declaração, mas que são distintas da mesma, com vistas a quantificar o tributo devido em razão dos fatos geradores realizados e declarados, para fins de pagamento antecipado[236].

Face ao exposto, vê-se que a Administração tributária passou a cumprir um papel dessemelhante ao do passado, quando a ela cabia, com base nos fatos declarados pelos contribuintes, interpretar e aplicar a lei tributária para quantificar a dívida correspondente. Atualmente, com a transferência das atividades para o cidadão contribuinte[237], a Administração tributária passou a desenvolver, precipuamente, atividade de fiscalização e controle da atuação dos particulares, e, sendo o caso, de aplicação de sanção aos comportamentos irregulares.

Essa mudança de papel está a exigir novos paradigmas hermenêuticos que garantam tanto efetividade às atividades de fiscalização e controle, exercidas pela Administração tributária, com vistas à concretização do princípio da capacidade contributiva, como garantias para o cidadão, especialmente no que concerne à aplicação de sanções em razão de comportamentos irregulares, pois, com o lançamento por homologação, o sujeito passivo da relação tributária passou definitivamente a assumir a carga de interpretar e aplicar as normas tributárias, o que implica em se gravar o particular com uma pesada e complexa tarefa, que se agrava ainda mais diante da rápida sucessão de normas legais e administrativas que modificam as precedentes, antes

---

[236] Nesse sentido, Luciano Amaro coloca: "Na prática, o 'dever de antecipar o pagamento' significa que o sujeito passivo tem o encargo de valorizar os fatos à vista da norma aplicável, determinar a matéria tributável, identificar-se como sujeito passivo, calcular o montante do tributo e pagá-lo, sem que a autoridade precise tomar qualquer providência." AMARO, Luciano, op. cit., p. 354.

[237] Conferir: CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos jurídicos da incidência tributária*. São Paulo: Saraiva, 1998, p.213, que afirma: "Quando se fala em expedição de norma individual e concreta vem, desde logo, à nossa mente, o desempenho de um órgão da Administração ou do Poder Judiciário. E, se passarmos apressadamente, sem refletir, essa idéia equivocada irá provocar um bloqueio, consolidando o preconceito de que o administrado, nas esfera de suas múltiplas possibilidades de participação social, reguladas pelo direito, esteja impedido de produzir certas normas individuais e concretas. Mas não é assim no direito brasileiro. Basta só abrirmos os textos do ordenamento positivo, no que concerne aos tributos, para verificarmos esta realidade empírica indiscutível: o subsistema prescritivo das regras tributárias prevê a aplicação por intermédio do Poder Público, em algumas hipóteses e, em outras, outorga esse exercício ao sujeito passivo, de quem se espera, também, o cumprimento da prestação pecuniária."

mesmo que as últimas tenham sido assimiladas até pela própria Administração, que dirá pelo contribuinte.

Por outro lado, a transferência dessa atribuição ao particular, exige também, uma certa ampliação dos poderes de fiscalização e controle fazendários, vez que à Administração tributária deve ser facilitada a tarefa de verificar a idoneidade dos fatos declarados pelo particular e a correção do valor declarado/pago, a título de imposto devido, sob pena de não se atingir uma tributação justa e isonômica.

Esse fenômeno, portanto, de transferência de funções exercidas pela Administração tributária para as mãos dos contribuintes demanda uma releitura e adequação de princípios constitucionais, como visto no capítulo precedente, bem como exige a construção de uma hermenêutica dos institutos tributários que objetivem estabelecer algumas garantias jurídicas em favor do cidadão, que o ampare nessa tarefa de interpretação e aplicação de lei, para fins de quantificação do tributo devido, bem como possa estabelecer uma atividade de controle e fiscalização ágil e efetiva, por parte da Administração tributária, em favor da concretização do dever de todos colaborarem para os gastos públicos, de acordo com a sua capacidade contributiva.

Parece importante buscar-se, por conseguinte, um equilíbrio entre os deveres e obrigações dos administrados e os direitos e garantias aos mesmos atribuídos, em face de assumirem essa pesada tarefa, o que parece ser uma exigência dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, em especial no que concerne à responsabilidade por infração à lei tributária. Da mesma forma, decorre também da aplicação destes princípios constitucionais, uma necessária garantia de facilitação das atividades de fiscalização e controle, através da instituição de deveres de informação tributária, dirigidos não apenas aos sujeitos passivos das

relações tributárias, como também a terceiros alheios a essa relação, no caso em estudo, às instituições financeiras.

Se ao cidadão se impõe a tarefa de aplicar e, conseqüentemente, de interpretar as normas tributárias, quase sempre de alta complexidade e grande volume, não é razoável que qualquer discrepância de entendimento entre a interpretação conferida à lei pelo contribuinte e aquela empreendida pela Administração, em sua atividade de fiscalização e controle, seja imediatamente considerada como comportamento infrator, sujeito à aplicação de sanção. Por outro lado, se a Administração tributária passa a exercer uma tarefa eminentemente de fiscalização e controle da atividade de interpretação e aplicação de normas levada a cabo pelos contribuintes, é razoável que ela disponha de meios eficazes para identificar as circunstâncias atinentes ao nascimento das obrigações tributárias.

No que concerne à aplicação dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, sob a ótica do cidadão-contribuinte, veja-se que a atual perspectiva da jurisprudência brasileira restringe a aplicação desse princípio, em matéria de responsabilidade por infração, à questão da adequação ou não do montante exigido, a título de sanção pecuniária, à dimensão do desrespeito da norma tributária em questão, no mais das vezes afastando a sanção imposta, com fundamento em seu caráter confiscatório[238].

Essa abordagem por si só não esgota toda potencialidade da incidência dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, em matéria de responsabilidade por infração. Seja porque tal princípio tem ganho um desenvolvimento muito mais amplo na doutrina tributária de diversos ordenamentos jurídicos (PLAGNET, 1994; PONT I CLEMENTE, 1994)[239], seja porque a sua

[238] Ver: ADIn 511-1/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, por unanimidade, D J U 1, de 14.02.2003, p. 58; Rext 220.284-6/SP, Rel. Min. Moreira Alves, 1ª Turma, por unanimidade, D J U 1-E, de 10.08.2000, p. 11.

[239] Conferir: PLAGNET, Bernard.L'interpretazione amministrativa e la sua efficacia nei confronti dell'amministrazione fiscale e dei contribuenti . *Rivista di Diritto Finanziario e Sciencia delle Finanze* 1, 1994; PONT I CLEMENTE, Juan Francisco. La

aplicação exclusivamente na questão anteriormente apontada demonstra que a doutrina e jurisprudência tributárias brasileiras não procederam ao completo desenvolvimento do referido princípio, não conseguindo, até o momento, captá-lo em toda a sua magnitude. A atual leitura, de âmbito restritivo, como já apontado, não leva em consideração, com a intensidade necessária, a contribuição que tal princípio pode proporcionar para a solução dos problemas do dia a dia, porque o princípio em comento apenas é utilizado como meio de controle da aplicação das sanções, não funcionando como controle da própria imputação de sanções, em especial nas hipóteses de aplicação da teoria da responsabilidade objetiva, como também não vem sendo utilizado na solução de casos que envolvem o dever de informação sobre terceiros[240].

Os princípios da proporcionalidade e razoabilidade têm a função precípua de intermediar o relacionamento entre os dois mais relevantes temas tratados no texto constitucional, quais sejam, os direitos e garantias fundamentais dos indivíduos e o ordenamento dos poderes estatais. Assim, na seqüência, são enfocadas as potencialidades desses e de outros princípios constitucionais, como condições para se atingir um melhor equilíbrio da relação fisco-contribuinte que possibilite, por um lado, dotar a Administração tributária de meios efetivos de fiscalização e controle, e, de outro lado, proteger os contribuintes contra a aplicação de sanções desarrazoadas. Busca-se, com isso, contribuir para a superação da limitada e parcial abordagem, presente no Direito Tributário brasileiro, em relação aos problemas identificados.

---

borrosa configuración de la infracción tributaria en nuestro ordenamiento. *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 84. Madrid: Civitas, 1994, p. 677-714.

[240] Nesse ponto, vale fazer referência ao voto do Ministro Marco Aurélio (Informativo STF 428 (Inq. 2206)), em matéria de quebra de sigilo pelo Ministério Público. O Ministro entendeu que: "[...] antes de se deferir a quebra do sigilo, nos termos requeridos, o Ministério Público Federal deveria proceder à análise dos elementos já coligidos, notadamente os documentos encaminhados pelo indiciado. Tendo em conta os limites da razoabilidade e da proporcionalidade, asseverou que tal quebra, a alcançar as contas "CC-5", de titularidade diversificada, sem a individualização dos correntistas, seria inadequada, por ausência de justificativa aceitável." (grifamos)

3.1 O DEVER DE COLABORAR COM A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E A FACILITAÇÃO DE INFORMAÇÃO SOBRE TERCEIROS

No contexto do tema referente ao dever de colaborar com a Administração tributária, os deveres de informação de que trata este item do presente estudo são aqueles impostos pelo ordenamento jurídico a terceiros alheios à relação jurídica tributária. E apesar desse dever ser atribuído a diversos sujeitos, na forma do art. 197, do Código Tributário - CTN, restringe-se aqui a análise estritamente ao dever de informação imposto às instituições financeiras, nos termos da lei complementar n. 105/2001.

Em conseqüência, o objetivo é fazer uma hermenêutica desse dever de colaboração, numa perspectiva constitucional, para contrastá-lo, em especial, com o direito à intimidade, em seu âmbito econômico, na perspectiva de fornecer elementos que possam contribuir para construir uma doutrina que, com base na proporcionalidade, entendida como princípio geral de direito, preserve, em justa medida, tanto os meios essenciais para a Administração tributária empreender uma fiscalização com vistas à efetivação do princípio da capacidade contributiva e da justa tributação, quanto proteja a parcela da intimidade econômica do contribuinte, constitucionalmente protegida.

3.1.1 Fundamento Constitucional do Dever de Colaborar com a Administração Tributária

Estudar o conteúdo das relações fisco-contribuinte a partir da utilização de princípios constitucionais conduz, necessariamente, à discussão de questões relacionadas a direitos fundamentais. Desse ponto de vista, o estudo se vale da concepção corrente na doutrina alemã

dos direitos fundamentais que lhes atribui uma "dupla dimensionalidade", qual seja, uma dimensão subjetiva e individual, a que tradicionalmente se relacionam os direitos fundamentais e uma dimensão objetiva, que expressa valores almejados por toda a sociedade, como explicitado por Willis Santiago Guerra Filho (2003, p. 243) [241].

A dimensão objetiva dos direitos fundamentais contrapõe-se aos direitos e interesses individuais, e exerce a tarefa de relativizá-los, revelando e definindo os seus limites, fazendo ver que os direitos fundamentais não podem ser pensados apenas do ponto de vista do indivíduo e dos direitos de sua titularidade, mas representam os valores da comunidade e os fins que ela pretende perseguir (ANDRADE, 1998, p. 143 ss).[242]

Por sua vez, não trata apenas de reconhecer a liberdade como um valor social e, em decorrência, impor aos poderes públicos o dever de assegurá-la, mas a evolução histórica dos direitos fundamentais, marcada pelos processos de democratização e socialização, veio agregar o valor da solidariedade ou da "responsabilidade comunitária dos indivíduos", descortinando uma dimensão participativa e social dos direitos fundamentais, que liga "a garantia do gozo dos direitos por todos à necessidade de uma intervenção colectiva reguladora e prestadora que crie as condições gerais do seu exercício efectivo" (ANDRADE, 1998, p. 146).

Por sua vez, a questão da objetivização dos direitos fundamentais não se encerra na negação do caráter absoluto e incondicional dos mesmos. A partir da dimensão objetiva desses direitos, opera-se mais que o condicionamento e a restrição dos direitos fundamentais em prol de interesses da comunidade, vez que essa objetivização veio para contribuir na própria definição da extensão e alcance do conteúdo dos direitos fundamentais.

---

[241] GUERRA FILHO, Willis Santiago, op. cit., p. 243.
[242] ANDRADE, José Carlos Vieira. *Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 143 e seguintes.

O reconhecimento da "dupla dimensionalidade" surgiu em conseqüência da percepção de que é através da harmonização dos interesses de cada membro da comunidade, individualmente considerado, com os interesses de toda a coletividade, ou de parte desta, que se torna possível atender melhor os interesses situados em cada uma das referidas esferas de interesses, sejam individuais, supraindividuais ou gerais. Isso porque, privilegiando-se excessivamente algum interesse situado em uma das esferas, em detrimento de interesse situado nas outras, finda-se por enfraquecer aquela esfera de interesses que se pretendia satisfazer mais que as outras (GUERRA FILHO, 2003, p. 244).

É nesse contexto que se torna importante a aplicação do princípio da proporcionalidade, cujo alcance é acomodar os diversos interesses em jogo e "fazer *o 'sopesamento' (Abwägung, balancing)* dos princípios e direitos fundamentais, bem como dos interesses e bens jurídicos em que se expressam, quando se encontram em estado de contradição, solucionando-a de forma que maximize o respeito a todos os envolvidos no conflito" (GUERRA FILHO, 2003)[243].

Helenilson Cunha Pontes (2000, p. 57) [244], em seu estudo sobre o princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário, identifica no referido princípio, duas dimensões complementares entre si, quais sejam, uma de princípio geral de vedação do arbítrio, e outra, que especialmente se aplica ao objeto deste estudo, de concretização dos direitos, interesses e garantias constitucionais.

Importa mencionar que é mandamento constitucional o dever fundamental de contribuir para os gastos públicos, melhor dizendo, o dever fundamental de pagar tributos (CASALTA NABAIS, 1998). Sendo assim, é indiscutível a sua relevância jurídica constitucional, de modo

[243] Cabe registrar que, conforme assinala o autor, "a ausência de uma referência explícita ao princípio no texto da atual Carta não representa obstáculo algum ao reconhecimento de sua existência positiva, pois ao qualificá-lo como 'norma fundamental' se lhe atribui o caráter ubíquo de norma a um só tempo 'posta' (positivada) e 'pressuposta' (na concepção instauradora da base constitucional sobre a qual repousa o ordenamento jurídico como um todo). "(op. cit., p. 249-250).
[244] PONTES, Helenilson Cunha, op. cit., p. 57.

que sua salvaguarda deve ser justamente a medida da autorização delegada ao legislador infraconstitucional para restringir os direitos das pessoas, ressalvado-se, obviamente, o conteúdo essencial dos direitos e liberdades individuais, constitucionalmente consagrados (ANDRADE, 1998, p. 151-152).

A previsão constitucional, contida no art. 3º, I, de que é objetivo fundamental da República Federativa do Brasil construir uma sociedade solidária manifesta a idéia de que toda a riqueza existente no País, seja qual for a sua natureza ou titularidade, está subordinada ao interesse geral[245].

Quando se tem em mente o dever constitucional fundamental de contribuir para os gastos públicos, o conteúdo desse dever explicita um interesse constitucional, que não necessariamente equivale ao interesse da Administração nem se opõe ao interesse do cidadão, mas representa um interesse cujo conteúdo é uma gestão tributária eficiente e justa. Essas palavras são pertinentes nesse contexto porque em nome desse interesse geral vêm sendo atribuídos diversos deveres aos cidadãos, no sentido de colaborarem com a Administração tributária, inclusive o de interpretarem e aplicarem a lei tributária para fins de pagamento antecipado, como já explicitado.

Na verdade, é o interesse geral de construir uma gestão tributária eficiente que justifica a atribuição legal de tais deveres a particulares, vez que à Administração tributária é impossível identificar e individualizar todos os fatos geradores de obrigação tributária. Por outro lado, como se disse que tanto o interesse do particular, como do poder público, devem confluir à realização do interesse geral, a atuação administrativa deve ser no sentido de apoiar e facilitar o cumprimento de tais deveres.

---

[245] Sobre o tema, ver: MORAES, Maria Celina Bodin de. O princípio da solidariedade. In: PEIXINHO, Manoel Messias e outros (Org.). *Os princípios da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 167-190.

O dever de contribuir é um princípio constitucional implícito concretizador do princípio da solidariedade (PAUNER CHULVI, 2001, p. 70-72)[246], previsto no art. 3º, I, da CF/1988, além de ser inerente ao caráter social dos Estados atuais, que à atribuição de prestar serviços públicos agregam, ainda, a tarefa de promover a redistribuição de riquezas, tudo isso por meio de recursos, principalmente, de natureza tributária. Daí porque Ruiz Garcia (1998, p. 41)[247], citando K. H. Friauf, afirma que, atualmente, o Estado deve ser um Estado fiscal para poder ser um Estado social e de Direito.

Vê-se, portanto, que o Estado social requer uma necessária efetividade do dever de contribuir, a que atribui uma proteção especial, e o seu descumprimento representa além de uma violação ao ordenamento, também, um prejuízo coletivo, considerando-se a idéia atual de Estado como prestador de serviços públicos e ente responsável pela distribuição equitativa de recursos, com base no princípio da solidariedade e com vistas a tornar concreto o Estado social de Direito.

O campo econômico-financeiro tem, dia a dia, alcançado vôos mais altos, tendo atingido um grau de expansão tal que engloba atos e realidades sócio-jurídicas que se converteram em fenômenos de massas (PAVES, 1995, p. 36; CAZORLA, 1988, p. 21-32; SANCHES, 2000, p.131)[248], o que exige cada vez uma maior colaboração dos administrados para com a

---

[246] Para Pauner Chulvi, "[…] con la llegada del Estado social y democrático de Derecho se ha dotado de un contenido solidario al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos al emplearlo como instrumento al servicio de la política social y económica del Estado redistribuidor. [...] La conexión entre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y el principio de solidariedad resulta innegable ya que el cumplimiento o incumplimiento del deber de tributar beneficia o perjudica, respectivamente, a todos dado el caráter público del ente que sostiene." PAUNER CHULVI, Cristina. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: CEPC, 2001, p. 70-72. No Brasil, sobre o tema "solidariedade", aplicado à tributação, ver: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

[247] GARCIA, Ruiz. *Secreto bancario y hacienda pública*. Madrid: Civitas, 1998, p. 41.

[248] Nesse sentido, PAVES, Maria José Fernandes. *La autoliquidacion tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 36, atribui o emprego do termo "massificação" a MARTIN DELGADO, José María. *Los nuevos procedimientos tributarios*. Las declaraciones-autoliquidacies y las declaraciones complementarias". Hacienda Publica Española, n. 84, 1983, p. 30 ; ver também CAZORLA, L. M. *Las llamadas liquidaciones paralelas en el IRPF*. Valencia: Ciss, 1988, p. 21- 22, 32 ss.; SANCHES, Saldanha. *A Quantificação da obrigação tributária*. Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa. Lisboa: Lex, cap. 3, 2000, p. 131 ss.

Administração na aplicação do ordenamento tributário, em prol da efetivação de uma justa participação e colaboração com os gastos públicos.

Por tudo isso, está constitucionalmente implícito um dever não apenas de contribuir, no sentido estrito de pagar tributos, mas também um dever de colaborar que, inclusive, por força do princípio da solidariedade, não se dirige apenas aos sujeitos passivos das obrigações tributárias, mas a todo e qualquer sujeito que possa prestar ajuda na tarefa de se alcançar a justiça fiscal, o que é verificável no ordenamento jurídico brasileiro em razão do pacto constitucional estabelecer como objetivos da República Federativa do Brasil (art. 3º da CF/1988) I – construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional, e III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

É claro que a consecução desses objetivos dá-se através de políticas sociais e de desenvolvimento que são executadas pelo Estado que, para tal, emprega sobretudo, recursos de origem tributária, exigidos justamente porque todos assumiram o compromisso de alcançar os objetivos traçados no pacto constitucional. Ocorre, entretanto, que o dever de colaboração não abrange apenas as obrigações pecuniárias, como dito, mas também a realização dos mais diversos deveres impostos pelo legislador, que visam facilitar o procedimento de cobrança e arrecadação dos tributos, vez que são instrumentos imprescindíveis a serviço do dever de todos contribuírem para os gastos públicos.

O dever de colaboração com a Administração tributária, encontra-se ainda implícito na previsão constitucional de tratamento isonômico, no sentido de que todos têm o dever de igualmente submeter-se ao pagamento do tributo devido, desde que realizado o seu fato gerador, o que, por seu turno, gera para a Fazenda Pública o direito-dever de fiscalizar e exigir declarações dos contribuintes, cuja veracidade deve ser verificável por meio, entre outros, de informações prestadas por terceiros.

Ademais, deve-se registrar que a Constituição Federal estabeleceu o princípio da capacidade contributiva, cuja efetivação é imprescindível para a construção de uma sociedade justa e solidária (art. 3º, I da CF/1988), inclusive, facultando "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" (art. 145, parágrafo 1º, CF/1988).

Tem, portanto, conteúdo e sede constitucional o dever de colaboração com a Administração tributária através da prestação de informações sobre terceiros, a teor do que dispõem os princípios constitucionais do Estado social, da solidariedade, da isonomia e da capacidade contributiva. É lógico que esse dever de informar deve ser entendido dentro de parâmetros constitucionais de preservação da intimidade das pessoas cujos bens, negócios ou atividades sejam informados, o que, por sua vez, não tem o condão de inibir o dever de informar, mas, apenas, de adequá-lo ao Direito Constitucional de preservação da intimidade, o que será melhor tratado mais adiante.

3.1.2. Conceito e Enquadramento Legal do Dever de Informação sobre Terceiros

De início, deve-se registrar que quando se faz referência aos deveres de informação tributária sobre terceiros, está em foco a pessoa em relação a quem dizem respeito as informações tributárias solicitadas ou prestadas. Entretanto, quando se faz referência aos deveres de informação tributária de terceiros, a pessoa em foco passa a ser aquela subordinada ao dever de prestar a citada informação.

Em vista disso é que o conteúdo do dever de informação tributária sobre terceiros é bastante abrangente, na medida em que atinge inclusive o dever das próprias Fazendas Públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios de prestarem entre si assistência para a fiscalização de tributos e permuta de informações, a teor do disposto no art. 199, do CTN.

Os deveres de informação tributária sobre terceiros, por sua vez, não podem ser confundidos com a obrigação acessória de prestar declaração, já que esta produz um efeito jurídico que não tem a simples informação, posto que os dados declarados são base para o lançamento por homologação, além de se referirem a dados próprios do sujeito passivo[249]. Do mesmo modo, distinguem-se de outras obrigações que, a despeito de não terem a finalidade de dar conhecimento à Administração de informações sobre terceiros com relevância tributária, findam por servir enormemente a esta finalidade, como é o caso das retenções cujo objetivo principal, no entanto, é a antecipação do pagamento do tributo devido.

Feitas essas observações, os deveres de informação tributária sobre terceiros podem ser entendidos como vínculos jurídicos, autônomos e independentes, imputados a sujeitos relacionados com determinada Administração tributária, no sentido de obrigá-los a facilitar informação sobre terceiros que conheçam em virtude de suas relações com os mesmos (GONZÁLEZ, 2001, p. 85)[250].

Partindo do citado conceito de informação tributária sobre terceiros, podem-se extrair as seguintes considerações, com vistas a adaptá-lo ao conteúdo de tais deveres imputados às

[249] Sánchez Serrano distingue a declaração tributária do dever de colaborar, através da seguinte afirmação: "no constituyen declaración tributaria aquellos actos por los que determinadas personas informan, aportan o comunican a la Administración determinados datos cuyo conocimiento es necesario o útil para la aplicación de los tributos, sin que dichas personas estén interesadas en el procedimento de comprobación o liquidación correspondiente, y habiendo de prestar tales informes en virtud de un simple deber de colaboración de terceros con la Administración." SÁNCHEZ SERRANO, L. *La declaracióon tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fisacales, 1977, p. 49.

[250] GONZÁLEZ, Juan Francisco Hurtado. *El deber de colaborar con la administracion tributaria facilitando informacion sobre terceros.Valladolid*: Editorial Lex Nova, 2001, p. 85.

instituições financeiras, no ordenamento jurídico nacional, posto que a esses deveres se restringe o âmbito do presente estudo.

Como dito, o vínculo jurídico de sujeição mais estreitamente analisado neste trabalho, e que foi estabelecido no ordenamento brasileiro, por meio da lei complementar n. 105/01, imputa às instituições financeiras o dever de prestar informações com transcendência tributária sobre terceiros com quem tenham relações econômicas, nos termos e hipóteses explicitadas na citada lei complementar. Do ponto de vista jurídico, tais deveres de sujeição à prestação de informações sobre terceiros não possuem ligação direta com a relação jurídica tributária. É por essa razão que se conceitua o dever de informar como um vínculo jurídico independente e autônomo da relação jurídica de tributação, pois no caso em análise está-se diante de uma sujeição dirigida a um terceiro que não participa da relação tributária que se pretende ver adimplida.

A despeito de se tratar de um vínculo jurídico independente da relação jurídica de tributação, a lei complementar n. 105/2001 condiciona o exercício da faculdade de examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, pelas autoridades e agentes fiscais tributários, à existência de processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso em relação àquele sobre quem serão requisitadas as informações.

Por outro lado, a obtenção de informações, pela Administração tributária da União, sobre a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados (art. 5º, LC 105/2001), não se sujeita a tal exigência o que, mais uma vez, confirma a autonomia do vínculo jurídico de subordinação das instituições financeiras, em face à relação jurídica tributária.

Trata-se, na verdade, de uma sujeição relacionada com o dever geral de colaboração com a Administração Pública, para a satisfação dos objetivos constitucionais, que se dirige a toda a coletividade, especificamente considerado por este estudo, às instituições financeiras, e que tem

como corolários o princípio da solidariedade e o princípio da justa repartição da carga tributária, especialmente concretizado pela generalidade da tributação, e pelos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Deve-se registrar que, no ordenamento jurídico nacional, o dever de informação pode ser exigido, nas hipóteses do art. 197, do Código Tributário Nacional - CTN, de todas aquelas pessoas que se relacionam com uma determinada Administração Pública, que não necessariamente tem que ser aquela que requisita a informação. Quanto a esse ponto, é necessário frisar que o dever de informação sobre terceiros direcionado às instituições financeiras, na forma do art. 5º, da LC 105/2001, submete-as apenas à potestade da União Federal, enquanto aquele do art. 6º da citada lei, bem como o do art. 197, do CTN conferem tal atribuição legal às autoridades administrativas competentes dos três níveis da Federação e do Distrito Federal, interessadas na referida informação, nos termos e forma legalmente estabelecidos.

O dever de colaborar com a Administração tributária encontra expressão no Código Tributário Nacional que, por meio do art. 197, determina o dever de prestar à autoridade administrativa todas as informações que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros, sendo dirigido aos tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício; aos bancos, casas bancárias, caixas econômicas e demais instituições financeiras; às empresas de administração de bens; aos corretores, leiloeiros e despachantes oficiais; aos inventariantes; aos síndicos, comissários e liquidatários e a quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão (art. 197, I a VII). É de ressaltar que o parágrafo único do referido dispositivo, expressamente, determina que a "obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão".

Até a edição da lei complementar n. 105, de 10.01.2001, o dever de informar dos bancos, casas bancárias, caixas econômicas e demais instituições financeiras (art. 197, II, do CTN), esbarrava na previsão constante da lei n. 4.595/64, recepcionada como lei complementar, a teor do disposto no art. 192 da CF/1988, que dispunha sobre o dever de sigilo das instituições financeiras.

Previsto por lei o sigilo das informações detidas pelas instituições financeiras, a despeito de as mesmas estarem relacionadas dentre os incisos do art. 197, do CTN, as atividades pelas mesmas exercidas enquadravam-se, por interpretação jurisprudencial, na hipótese do parágrafo único, vez que as citadas entidades estavam legalmente obrigadas a observar o segredo das informações que detinham, sendo admitida a sua quebra, apenas, por ordem judicial.

Parece claro que o segredo imposto à atividade exercida pela Administração tributária tinha sede legal, mais especificamente, o art. 38, parágrafo 5º, da lei n. 4.595/64, não constitucional. Sendo assim, vez que expressamente revogado o referido art. 38, da lei n. 4.595/64, pelo art. 13, da lei complementar n. 105/00, as atividades realizadas pelas instituições financeiras deixaram de enquadrar-se na exceção prevista no parágrafo único, do art. 197, do CTN, de modo que as referidas entidades passaram a submeter-se ao dever de prestar à Administração tributária as informações que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros, nos termos da lei e decreto regulamentar.

Nesse ponto, é importante distinguir as duas hipóteses legais de deveres de informação sobre terceiros, quais sejam a do art. 5º e a do art. 6º, da LC 105/2001[251]:

[251] Decreto 3.724, de 10.01.2001 – Regulamenta o art. 6º da lei complementar n. 105, de 10.01.2001, relativamente à requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas; Decreto 4.489, de 28.11.2002 - Regulamenta o art. 5º da lei complementar n. 105, de 10 de janeiro de 2001, no que concerne à prestação de informações à Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, pelas instituições financeiras e as entidades a elas equiparadas, relativas às operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

a) No caso do art. 5º, cujo caput estabelece que o "Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à Administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços", parece claro que a obtenção de informação nesse caso se dá por subministração (MANTERO SÁEZ, 1987, p. 355)[252], ou seja, em caráter geral, não no sentido de que a Administração possa pedir dados sem limitação alguma, mas no sentido de que tais dados devem necessariamente ser providos à Administração, sem que ela tenha que os requerer individualmente. É, portanto, um dever que nasce *ope legis*, em razão de uma norma jurídica que assim o impõe, independentemente de qualquer ato administrativo.

É imprescindível esclarecer que o dever de prestar informações tributárias sobre terceiros, disciplinado no art. 5º, da LC 105/2001, como dito, apenas se dirige à Administração tributária da União, no caso das informações relacionadas com a identificação dos titulares das operações e dos montantes globais mensalmente movimentados, restando protegidas as informações que possam identificar a origem ou natureza dos gastos efetuados (art. 5º, parágrafo 2º, LC 105/2001).

Vê-se, portanto, que o dever de prestar informações por subministração não abrange qualquer sorte de dado capaz de violar direito à intimidade, posto limitar-se à exigência de informações de conteúdo global e dados cadastrais, sendo mantida a reserva do sigilo bancário em relação a qualquer elemento que permita a identificação da origem das receitas e natureza dos gastos do contribuinte. Além do mais, as citadas informações devem ser conservadas sob sigilo fiscal, constituindo crime a quebra de sigilo fora das hipóteses autorizadas na LC 105/2001,

[252] Esta distinção relativa à origem do nascimento do dever de comunicação à Administração de informações sobre terceiros foi formulado pela primeira vez, na doutrina espanhola, por MANTERO SÁENZ, Alfonso. *Procedimiento en la inspección tributaria.* Madrid: Edersa, 1987, p. 355 ss.

sujeitando-se os responsáveis à pena de reclusão de um a quatro anos, e à aplicação de multa, sem prejuízo de outras sanções cabíveis (art. 5º, parágrafo 5º c/c art. 10, da LC 105/2001).

b) A outra modalidade consiste na obtenção de informação por captação, que pressupõe o requerimento individualizado dos órgãos competentes da Administração tributária encaminhado às instituições financeiras, nos exatos termos do art. 6º, da LC 105/2001. Esse dever, portanto, é produzido em virtude de um ato administrativo de requerimento da autoridade, exercido com base em sua competência legal. Neste caso, a lei exige, para o exercício da faculdade, que exista processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, bem como que tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente, que pode pertencer aos três níveis da Federação e ao Distrito Federal.

O art. 6º, da LC 105/2001 foi regulamentado pelo Decreto 3.724, de 10.01.2001, no âmbito da União Federal e, de acordo com o art. 5º, do referido decreto, as informações requisitadas somente podem compreender os dados constantes da ficha cadastral do sujeito passivo e os valores, individualizados, dos débitos e créditos efetuados no período, não sendo autorizado o requerimento de qualquer informação sobre o motivo ou razão das operações realizadas.

Por fim, parece essencial que a informação solicitada possa servir à Administração tributária para uma correta aplicação de seu sistema impositivo, ou seja, que a informação solicitada tenha “transcendência tributária” (GONZÁLEZ, 2001, p. 89). Isso é o que pode ser extraído do art. 145, parágrafo 1º, da CF/1988, que faculta à Administração tributária, especialmente para conferir efetividade ao princípio da capacidade contributiva, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Tal requisito deve ser verificado, necessariamente, tendo em vista ser legítima apenas a requisição de informação, pela Administração tributária, que tenha relevância do ponto de vista do Direito Tributário, ou seja, informações que sejam suscetíveis de terem conseqüências jurídico-tributárias. Sendo assim, a observância do requisito de que a informação requerida deve ter transcendência tributária deve ser, portanto, sujeita a controle jurisdicional, feito caso a caso, sempre verificando se a informação obtida era ou não imprescindível à correta aplicação do sistema impositivo da Administração tributária envolvida.

3.1.3 Limite Constitucional ao Dever de Informação das Instituições Financeiras: o Direito à Intimidade e sua Evolução Histórica

Sem dúvida o bem jurídico mais passível de violação diante da obtenção de informações bancárias sigilosas do contribuinte é o direito fundamental à intimidade, que se encontra positivado em nosso ordenamento jurídico pelo art. 5º, X, da CF/1988[253]. E para entender a real perspectiva desse direito, como contraponto ao dever de colaboração com a Administração tributária, é essencial compreender a sua atual realidade conceitual. Antes de se falar do direito à intimidade, objeto do item em presença importa mencionar o fato de que não existe consenso em relação à origem e reconhecimento da idéia de intimidade. Embora a sua tematização remonte ao Renascimento, o sentido que hoje possui, de "foro íntimo" foi atribuído com a Reforma Protestante (séc. XVI). Posteriormente, a idéia veio a ser generalizada na esfera das pretensões burguesa e urbana que identificavam a intimidade como sendo parte da propriedade. Foi através da filosofia política liberal que se desenvolveu a intimidade como um aspecto essencial do

[253] Art. 5º – [...]. X – são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação.

individualismo, e chegou-se ao conceito moderno de intimidade (REBOLO DELGADO, 2005, p. 31-78; MENESES VADILLO, 2000, p. 129-140)[254].

Com o surgimento da burguesia, na Idade Moderna, inaugurou-se uma nova concepção da atividade comercial e o desenvolvimento de novos sistemas de produção, provocando-se, como desdobramento, a superação do teocentrismo em favor do humanismo, que veio a consagrar a afirmação da pessoa do homem dentro da sociedade, ao desfocar a atenção dos temas religiosos para os temas humanistas. A preocupação com a preservação da intimidade tornou-se uma bandeira para a classe burguesa (GRIMM, 2006, p. 81) [255], a classe social que detinha os meios de produção e podia ter satisfeitas as suas necessidades básicas, condição necessária para o surgimento da preocupação com a intimidade.

Pode-se relacionar, portanto, o direito à intimidade às condições sociais e econômicas que passaram a vigorar nos núcleos urbanos, em especial com o aparecimento do capitalismo incipiente (MARTINOTTI, 1971, p. 749) [256], conforme ele se materializou em especial nos países anglo-saxônicos, cuja doutrina religiosa protestante defendia a crença na predeterminação, na idéia de que o homem podia obter sua salvação por diversos sinais eleitos por Deus, como, por exemplo, a obtenção da riqueza proveniente do trabalho, da vida regrada e recatada. A riqueza, por conseguinte, não devia ser gasta em favor de uma vida dispendiosa e concenciosa, idéia que favoreceu a destinação da riqueza para a produção de novo capital, que deveria ter idêntico fim (MENESES VADILLO , 2000, p. 129-132).

---

[254] Para a evolução do conceito de intimidade, ver: REBOLO DELGADO, Lucrécio. *El derecho fundamental a la intimidad*. Madrid: Dykinson, 2005, p. 31-78; MENESES VADILLO, Alfredo. *El deber de colaboración de las entidades de crédito ante los requerimientos de información de la administración tributaria*. Madrid: Civitas, 2000, p. 129-140.

[255] Para entender a progressiva imposição dos direitos fundamentais como indicador de "aburguesamiento", ver: GRIMM, Dieter. *Constitucionalismo y derechos fundamentales*. Traducción de Raúl Sanz Burgos y José Luiz Muñoz de Baena Simon. Madrid: Editorial Trotta, 2006, p. 81 ss.

[256] MARTINOTTI, Guido. La difesa della <privacy>. *Política del diritto*, Bologna, 1971, p. 749.

As razões que pretendem explicar a importância do protestantismo para o desenvolvimento do capitalismo, remetem, por sua vez, à criação de fatores sócio-econômicos que teriam sido necessários ao amadurecimento do conceito de intimidade e privacidade. Todavia, importa realçar que o conceito de intimidade apenas tinha sentido para as classes abastadas, não possuindo significação e nem amparando a classe operária que surgiu com a Revolução Industrial, que sequer tinha garantido o direito à vida, base dos demais direitos, ameaçada pelas inumanas condições de trabalho às quais se encontrava sujeita.

Não surpreende, portanto, que a primeira formulação das bases técnico-jurídicas do direito à intimidade (REBOLO DELGADO, 2005, p. 91-97)[257] surja nos Estados Unidos, em 1890, precisamente como conseqüência de uma situação concreta experenciada por um membro da alta sociedade de Boston, Samuel D. Warren, um dos co-autores da primeira formulação técnico-jurídica do direito à intimidade, casado com a filha do senador Bayard, que ajudou a formular em proveito próprio, por desejar proteger do conhecimento público, inclusive da imprensa, a vida licenciosa que levava. Para isso, e junto com seu antigo companheiro de estudos, Louis D. Brandeis, publicou *The right to privacy* (O direito à intimidade)[258], que em tal estudo aparece conceituado como "*the right to be let alone*" (o direito de não ser molestado)[259].

O direito à *privacy* surgiu, assim, como uma necessidade de pessoas abastadas ou da elite de manter uma imagem social de vida ordenada, ainda que tal imagem não fosse reflexo da realidade, em especial, pela importância que a manutenção de uma vida limpa e socialmente inatacável possuía na sociedade anglo-saxônica, influência do puritanismo protestante.

---

[257] Rebollo Delgado chama a atenção para a ausência de discrepâncias doutrinais sobre a origem do conceito jurídico de intimidade.
[258] Conferir tradução para o espanhol: BENIGNO PENDÁS; PILAR BASELGA. *Derecho a la Intimidad*. Madrid: Civitas, 1995.
[259] O relato da origem de tal artigo pode ser visto em PROSSER, William L. Privacy. *California Law Review*, California, n. 48, 1960, p. 383-423.

A concepção individualista do homem e da sociedade, basilares do liberalismo, fizeram com que a intimidade fosse entendida com um direito - de não ser molestado -, configurando-se a partir de uma perspectiva negativa, como um direito de manter o âmbito privado fora do conhecimento ou da intromissão de terceiros (REBOLO DELGADO, 2005, p. 58-68), visão que se coadunava à ideologia liberal, cujo fundamento é o abstencionismo e a não intervenção do Estado na esfera econômica, e que facilmente absorveu a mesma abstenção em relação à esfera privada.

Na passagem política e econômica do Estado liberal ao Estado social houve certa ruptura no tratamento do direito à intimidade, uma vez que o Estado social ao assumir diversas funções antes não próprias do Estado, gerou um aumento na complexidade do aparato gestor e a necessidade de obtenção de informações imprescindíveis ao alcance de uma gestão eficiente, abrindo a possibilidade de penetração na esfera de liberdade das pessoas, desde que dentro do estritamente necessário para a satisfação do interesse público perseguido.

O conceito negativo de intimidade que se adequava às teses liberais, é assim redefinido no Estado social, que necessita da colaboração cidadã para o cumprimento de suas diversas funções, e em decorrência do que impõe uma série de deveres de facilitação de informação (CASALTA NABAIS, 2005, p. 78-79)[260]. Essa nova realidade inaugura uma perspectiva positiva ou ativa ao conceito de intimidade, que deixa de ser considerado como o direito de impedir o conhecimento de qualquer classe de informação sobre determinada pessoa, e passa a ser

[260] Casalta Nabais conclui estudo sobre o tema com as seguintes palavras: "E o futuro provavelmente não nos reserva outro caminho senão o da crescente abertura da informação bancária às administrações tributárias dos estados. Pois, manda o bom senso, que não podemos querer simultaneamente os *commoda* da sociedade de informação, que por toda a parte escancara portas, e os *commoda* de amplos domínios reservados ou sigilosos, que insistem em manter-se ou até reforçar-se. O que, claro está, coloca em novos moldes o velho (e sempre novo) problema do estado de direito, que é, como bem sabemos, o problema do justo equilíbrio entre os direitos dos cidadãos, de um lado, e os poderes da administração, de outro. Por isso, há que enfrentar este novo desafio com coragem e sem maniqueísmos. Pois entre o segredo absoluto, que tudo sacrifica nos altares da arcana práxis, e a devassa, própria do mais descarado voyeurismo, há uma infinidade de oportunidades de realização do justo equilíbrio.

entendido como o direito que se tem de controlar os dados referentes à própria pessoa (LUSKY, 1972, p. 693)[261].

3.1.3.1 **Âmbito da intimidade econômica**

Inicialmente, pretende-se analisar em que medida a intimidade constitucionalmente protegida abarca os dados relativos à situação econômica de uma dada pessoa (AGUIAR DE LUQUE, 1994, p. 351),[262] sabendo-se que o direito à intimidade tem como finalidade principal o respeito a um âmbito de vida privada, pessoal e familiar que deve estar fora do alcance do conhecimento e intromissões alheios, salvo autorização do interessado.

Nessa ótica, o âmbito da intimidade se define pelos usos sociais imperantes em cada momento, de modo que dito âmbito é cambiante, como assim também o é a cultura. Desse modo, o direito à intimidade está estreitamente relacionado aos convencionalismos sociais, tendo como fundamento a possibilidade de manter certas condutas privadas fora do conhecimento público[263]. Por sua vez, entende-se que o direito à intimidade pode ter um âmbito econômico (REBOLLO DELGADO, 2005, p. 250-251)[264], na medida em que o conhecimento de certos dados econômicos pode levar ao conhecimento de determinadas atuações não ajustadas aos usos sociais, inclusive por parte de outras pessoas diferentes daquela cujos dados foram conhecidos.

---

[261] LUSKY, Louis. Invasion of privacy: a clarification of concepts. *Columbia Law Review*, n. 72, New York, 1972, p. 693 ss.
[262] Sobre o tema específico da intimidade econômica, ver: AGUIAR DE LUQUE, Luis. Derecho a la intimidad: su proyección em la esfera económica. In: SAUCA, Jose Maria. *Problemas actuales de los derechos fundamentales*. Madrid: Universidad Carlos III y BOE, 1994, p. 351.
[263] Nesse sentido, María Esther Sánchez López anota que "la mayoría da doctrina haja manifestado la necesidad de que sea la jurisprudencia la que, en su constante labor de interpretación de las normas, vaya delimitando y precisando los términos del derecho a la intimidade, adaptándose a las circunstancias del tiempo y lugar de aplicación del mismo [...]". LÓPEZ, María Esther Sánchez. *Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales - CEPC, 2001, p. 146.
[264] Como anota Lucrecio Rebollo Delgado, parece aceito pela maioria da doutrina européia incluir, no âmbito da intimidade, a situação econômica individual e o relativo aos direitos e deveres fiscais.

Tal reconhecimento não parece fazer a doutrina americana quando trata das questões de *privacy*, como também a Suprema Corte, na medida que tais questões estão sempre relacionadas com aspectos subjetivos de escolhas e vivências individuais, podendo-se citar os limites dos poderes de busca da polícia e da invasão da imprensa, o uso de contraceptivos e a realização de aborto, entre outros, mas nunca se encontra o direito à *privacy* relacionado com questões patrimoniais (ALDERMANN; KENNEDY, 1997)[265].

No entanto, ao reconhecer-se um âmbito econômico à intimidade não se está, de forma alguma, defendendo que qualquer sorte de dado econômico do sujeito faça parte de sua intimidade pessoal porque, existem certos dados econômicos cujo conhecimento não expõe o indivíduo a intromissões ilegítimas, capazes de alterar a imagem ou a reputação que os demais têm acerca desse sujeito. Nesse sentido, entende-se que nem todos os dados relativos à situação econômica de uma pessoa fazem parte da intimidade constitucionalmente protegida. Do contrário, estaria sendo conferido um âmbito extraordinariamente grande ao direito à intimidade econômica que, assim configurado, se chocaria frontalmente com a existência de uma atividade de fiscalização e arrecadação tributária (SÁNCHEZ , 2001, p. 185)[266].

O direito à intimidade não é absoluto, como assim não o é qualquer dos direitos fundamentais, e por isso pode ser restringido diante de interesses constitucionalmente relevantes (ANDRADE, 1988; NOVAIS, 2003)[267], como é o caso do dever de colaborar com a Administração tributária, na medida em que o direito à intimidade não pode ser um obstáculo ao dever de contribuir segundo a capacidade econômica. Tampouco, o dever de contribuir segundo à

[265] Checar exemplos listados por: ALDERMANN; KENNEDY. The Right to Privacy. New York: Vintage Books, 1997.
[266] Conforme Begoña Sesma Sánchez "una segunda razón que avala el poco éxito del derecho a la intimidad como límite oponible frente a las potestades de obtención de información tributaria lo constituye la delimitación estricta del concepto de –intimidad- que resulta protegida constitucioalmente. En efecto, la jurisprudencia constitucional ha marginado de la intimidad protegida a la –itimidad económica- que queda desprotegida en cuanto tal derecho fundamental o subordinada a otros intereses constitucionales como el deber de contribuir". SÁNCHEZ, Begoña Sesma. *La obtención de información tributaria*. Navarra: Aranzadi Editorial: Asociación Española de Asesores Fiscales, 2001, p. 185.
[267] Sobre restrições a direitos fundamentais, ver: ANDRADE, José Carlos Vieira, op. cit.; NOVAIS, Jorge Reis. *As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição*. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

capacidade econômica pode levar ao esvaziamento da intimidade. Sendo assim, este dever vincula tanto os cidadãos como os poderes públicos, em atenção a que o legislador deve conferir os instrumentos necessários para que a Administração tributária esteja em condições de tornar efetiva a cobrança das obrigações tributárias.

O dever de colaboração das instituições financeiras com a Administração tributária, portanto, resulta da necessidade de uma atividade inspetora vigilante e eficaz, capaz de assegurar uma distribuição justa da carga fiscal, para que o que uns não pagam, quando deviam fazê-lo, não acarrete injusta majoração da carga tributária de outros.

Por outro lado, tal atividade da Administração tributária deve se pautar pelos cânones da proporcionalidade, no sentido de que a restrição ao direito à intimidade vai se justificar, apenas, quando a atuação da Administração tributária seja adequada, necessária e de acordo com a proporcionalidade em sentido estrito, sempre considerando que o objetivo constitucional que se pretende atingir com a medida restritiva é a justa e isonômica distribuição dos encargos tributários, de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes, e por meio do embate à evasão fiscal.

Parece, portanto, que o conhecimento pela Administração tributária da União sobre os dados referentes aos cadastros dos clientes e aos valores globais de movimentação de suas contas bancárias, não afeta a intimidade econômica dos mesmos, vez que são dados incapazes de gerar qualquer sorte de constrangimento à honra, à vida privada e à imagem do indivíduo. Igualmente não afeta a intimidade o conhecimento do extrato das contas em que figuram, apenas, as causas genéricas de cada partida, não sua causa concreta, não tendo esses dados, portanto, relevância para a preservação da intimidade do contribuinte.

Essa afirmação deixa aberta a questão sobre se uma investigação de contas ou outras operações bancárias que fosse além da averiguação da causa genérica de cada partida, e

pretendesse identificar a causa concreta, seria inconstitucional. Nesse sentido, um requerimento da Administração tributária direcionado ao conhecimento da origem e destino de todos os movimentos de uma conta bancária de caráter pessoal pode vir a afetar o direito à intimidade, que se caracteriza pelo sujeito dispor de um âmbito próprio e reservado do conhecimento dos demais, necessário segundo a cultura vigente, para manter uma qualidade mínima de vida.

Assim, pode-se dizer que a intimidade econômica constitucionalmente protegida é aquela constituída por informações não genéricas que possam tornar descobertos aspectos concretos do âmbito da vida privada, que socialmente se entende deva ser preservado do conhecimento dos demais.

Um aspecto a considerar, nesse caso, consiste na possibilidade de se opor o direito à intimidade das pessoas jurídicas frente aos requerimentos de informação da Administração tributária, dado que nessa hipótese, faz-se necessária uma ponderação jurídica acerca dos bens implicados. Particularmente, a posição defendida neste estudo é de não aceitar a alegação de direito à intimidade por parte de pessoas jurídicas[268], vez que o direito à intimidade, declarado no art. 5º, da CF/1988, por seu próprio conteúdo e natureza, refere-se à vida privada das pessoas individuais, não sendo, portanto, as pessoas jurídicas titulares de direito à intimidade, mas de uma certa reserva acerca de suas atividades, protegida pela correspondente regulação legal. É, portanto, a lei que marca a existência e alcance desta reserva. Resumindo, inexiste um direito à intimidade das pessoas jurídicas, mas apenas um interesse legítimo das mesmas em manter reservadas do conhecimento público, informações acerca de sua vida social que sejam comunicadas à Administração, em cumprimento de seu dever de colaboração.

Como dito, a expressão da causa genérica de cada partida constitutiva do movimento de contas bancárias, e o conhecimento pela Administração, da situação econômica global dos

[268] Em sentido contrário, ver: REBOLLO DELGADO, op. cit., p. 250-251.

contribuintes, para efeitos fiscais, não lesionam o direito à intimidade. Ademais, tais informações têm como fundamento o direito da Administração tributária de controlar a atividade econômica dos cidadãos, como única maneira de fazer efetivo o dever de contribuição para os gastos públicos, conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Este estudo, portanto, rechaça a idéia de que toda sorte de dados bancários atenta à intimidade, apesar de não descartar que alguns requerimentos de informações específicas podem vir a atingir o direito à intimidade. Isso somente ocorre quando a investigação busca informações além do que é propriamente indispensável para o cumprimento de sua finalidade e quando, a partir da investigação, produz-se uma intromissão em detalhes da vida pessoal e familiar, perceptíveis por meio do conhecimento de certos dados econômicos do indivíduo, hipótese em que é indispensável a aplicação do princípio da proporcionalidade.

Seguindo o clássico exemplo do cidadão que se vê obrigado, por razões de natureza pessoal, logicamente lícitas, a efetuar pagamentos cuja explicação não pretende que seja conhecida pelos demais, como é o caso do pagamento de uma pensão, sem fundamento jurídico formal, a um filho nascido fora do casamento, pode-se estar diante de um caso de rendimento que venha a suscitar questões com transcendência tributária (SANCHES, 2000, p. 92) [269].

A possibilidade de violação da intimidade, como explicitada nessa hipótese, apenas pode ocorrer por meio do conhecimento, pela Administração, de informações detalhadas acerca da origem e destino das partidas individuais de uma determinada conta bancária, daí porque, diante da possibilidade da restrição a direito, entende-se que a ação fiscalizadora da Administração não pode ser obstada, mas deve ser além de excepcional, rigorosamente motivada e necessariamente proporcional.

---

[269] Exemplo citado SANCHES, Saldanha. Situação actual do sigilo bancário: a singularidade do regime português. In: _____. *Estudos de direito contabilístico e fiscal*. Coimbra: Ed. Coimbra, 2000, p. 92.

A motivação da decisão administrativa é o que diferencia o ato discricionário do arbitrário, daí porque não se cumpre a exigência de motivação através de fórmulas genéricas, pois a motivação deve servir para o interessado ter conhecimento da causa porque foi adotado o requerimento de informação bancária em seu caso concreto e, portanto, sua exigência deve ser rigorosa no caso de atos administrativos que gerem sacrifícios de direitos, na medida que a motivação é também elemento essencial para o exercício do direito de defesa e da tutela judicial efetiva[270].

E mais, na hipótese de a Administração fiscal poder vir a tomar conhecimento de questões relacionadas à intimidade de determinado cidadão contribuinte, por meio de ação fiscalizadora, deve necessariamente ser avaliado se a restrição ao direito é justificável, ou seja, se há proporcionalidade entre a finalidade da medida, que é a justa tributação, e a restrição à intimidade proporcionada pela ação administrativa.

Para tanto, é essencial que haja uma proporcionalidade entre o sacrifício do direito e a situação tributária daquele a quem se irá impor o sacrifício, ou seja, uma necessidade de se diferenciar as situações tributárias dos sujeitos de investigações de contas bancárias, procedendo-se a uma adequada ponderação diante das circunstâncias do caso concreto, de modo que uma intromissão na intimidade do sujeito apenas venha a estabelecer-se quanto àqueles em relação aos quais existam circunstâncias que justifiquem a sua adoção, como por exemplo, a prévia constatação de irregularidades fiscais ou a existência de indícios razoáveis de cometimento de evasão fiscal.

[270] Importante fazer referência à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal relativa à necessidade de motivação dos atos relativos aos poderes investigatórios das Comissões Parlamentares de Inquérito, conforme voto do Min. Carlos Velloso, nos seguintes termos: “A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que as Comissões Parlamentares de Inquérito, para decretar a quebra do sigilo bancário, fiscal ou telefônico de pessoas por elas investigadas, têm que fundamentar a sua decisão, tal como ocorre com as autoridades judiciais, indicando a necessidade objetiva da medida (Informativo 247 (MS-23835)).

A aplicação da proporcionalidade ao âmbito concreto dos deveres de informação tributária pressupõe, quanto ao elemento justificativo da restrição ao direito, que se persiga o atendimento de uma finalidade específica a partir daquela atuação administrativa concreta, não sendo suficiente para o fim de justificar a ingerência, no plano concreto, a previsão, no plano abstrato, de que os deveres de informação encontram fundamento na sua idoneidade abstrata para concretizar o dever de contribuir de acordo com a capacidade econômica.

Ademais, com vistas a não esvaziar o conteúdo mínimo da intimidade, a investigação da origem ou destino de movimentos de operações ativas ou passivas não poderá ir mais além da identificação das contas e de seus titulares, para preservar o conhecimento da causa concreta da movimentação bancária, ou seja, a razão ou motivo concreto das operações. Exclui-se, portanto, do requerimento, por exemplo, a justificação ou o motivo da operação bancária sob investigação. Desse modo, se for necessário o conhecimento de mais dados acerca das pessoas, contas ou operações, o único meio de se chegar a eles é através de procedimentos fiscais dirigidos diretamente a tais pessoas.

O princípio da proporcionalidade, no caso ora em discussão, visa não apenas a proteção do direito fundamental, por meio da imposição de limites ao poder estatal, mas a proteção também do próprio interesse do Estado, na medida em que a vulgarização de medidas administrativas de tal ordem podem gerar o efeito de radicalizar a proteção judicial ao direito individual, se esse for sucessivamente violado de modo desproporcional e desarrazoado.

Diante da situação descrita, é cada vez mais amplo o setor da doutrina estrangeira que assinala a necessidade de levar em consideração a aplicação desse princípio no âmbito dos deveres de informação (ESSEVERI; MARTÍNEZ 1999, p. 557-587; RUIZ GARCÍA, 1998, p.114; LÓPEZ MARTÍNEZ, 1992, p.269; JUAN LOZANO, 1993, p. 332; SOLER, 2003, p.122)

[271]. Rafael Calvo Ortega[272] afirma que: "a proporcionalidade joga nas prestações pessoais obrigatórias um papel similar ao que leva a cabo a capacidade econômica nas prestações patrimoniais e especificamente nos tributos. É um mecanismo de graduação da prestação mesma e da responsabilidade dos sujeitos", sendo necessário destacar, no entanto, que tanto a doutrina quanto a jurisprudência nacional[273], apenas muito timidamente tem recorrido ao princípio da proporcionalidade nesta matéria, e portanto, tem deixado de lado a oportunidade de contribuir para a construção de uma doutrina do Direito Tributário que ponha em manifesto a necessidade de harmonizar os direitos e liberdades do cidadão contribuinte e o dever constitucional de contribuir de acordo com a capacidade econômica de cada um.

3.1.4 A Questão do Sigilo Bancário

Os dados bancários ocupam o lugar mais destacado entre as informações com conteúdo econômico, sem que se possa equipará-los a qualquer outra informação dessa índole. Esse fato decorre por se vivenciar uma economia no interior da qual as relações entre os bancos, de um lado, e os indivíduos e empresas, de outro, generalizaram-se ao ponto de que a maior parte das relações econômicas passam pelas instituições bancárias (CASALTA NABAIS, 2005, p. 75)[274].

---

[271] No directo tributário espanhol, ver: ESSEVERI, Ernesto; MARTÍNEZ, Juan López. *Temas prácticos de derecho financiero*. Parte General. Pamplona: Editorial Aranzadi, 1999, p. 557 – 587; RUIZ GARCÍA, J R, op. cit., p. 114 ss; LÓPEZ MARTÍNEZ, J. *Los deberes de información tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1992, p. 269; JUAN LOZANO, A M. *La inspección de hacienda ante la constitución*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1993, p. 332. No direito argentino, conferir: SOLER, Osvaldo H. *Abuso del estado em el ejercicio de la potestad tributaria*. Buenos Aires: La Ley, 2003, p. 122.

[272] CALVO ORTEGA, Rafael, op. cit., p. 173.

[273] Vale lembrar a referência feita na nota de rodapé n. 240, sobre o voto do Ministro Marco Aurélio (Informativo STF 428 (Inq. 2206)), em matéria de quebra de sigilo pelo Ministério Público. O Ministro entendeu que: "[...] antes de se deferir a quebra do sigilo, nos termos requeridos, o Ministério Público Federal deveria proceder à análise dos elementos já coligidos, notadamente os documentos encaminhados pelo indiciado. Tendo em conta os limites da razoabilidade e da proporcionalidade, asseverou que tal quebra, a alcançar as contas "CC-5", de titularidade diversificada, sem a individualização dos correntistas, seria inadequada, por ausência de justificativa aceitável." (grifamos)

[274] CASALTA NABAIS, José. *Estudos de Direito Fiscal – Por um Estado Fiscal Suportável*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 75 ss.

Na contramão da grande maioria dos ordenamentos europeus (SANCHES, 2000, p. 99-100)[275], até o ano de 2000 o Brasil mantinha o segredo bancário como um limite legal oponível frente às investigações da Administração tributária, verificando-se uma grande reação à lei complementar n. 105/2001.

Maria Eduarda Azevedo, ao discutir as tendências do Direito Fiscal internacional sobre a questão do sigilo bancário, faz referência a estudo promovido pelo Comitê dos Assuntos Fiscais da OCDE, em setembro de 1977, conclusivo no sentido de que as disposições legais existentes nos países membros de recusar informações relativas aos negócios dos clientes

> […] podem dar cobertura a situações pouco transparentes numa óptica tributária tanto para a administração fiscal – privados do conhecimento de certos elementos essenciais para apuramento do imposto, os serviços fiscais cobram receitas inferiores às possíveis, da mesma forma que, fruto daquela ignorância, não podem implementar uma adequada cooperação à escala internacional-, como para os próprios contribuintes – pelo estímulo de uma efectiva discriminação entre os que beneficiam do instituto e aqueles que não gozam de semelhante faculdade, gera-se uma desigual repartição da carga tributária. Estas razões têm levado grande número de países membros a acolher a tese de que as autoridades tributárias não devem ser consideradas simples terceiros quanto ao segredo bancário, sobretudo se houver a possibilidade de este facilitar ou promover situações de fraude fiscal. Em tais circunstâncias, os princípios gerais informativos dos ordenamentos jurídicos nacionais aconselham o levantamento da obrigação de discrição como forma de garantir a efectiva salvaguarda do interesse público (1989, p. 55)[276].

Para que se compreenda o âmbito atual do sigilo bancário, no ordenamento jurídico brasileiro, é importante fazer uma retrospectiva histórica.

---

[275] Saldanha Sanches faz referência ao balanço realizado pela OCDE sobre lavagem de dinheiro e fraude fiscal (relatório DAFFE/CFA/WP (97) 1/REV3 3) em que se afirma que a confidencialidade nas relações banco-cliente pode ser <abusivamente utilizada para esconder actividades ilegais e para fugir à tributação> < a maioria dos países membros da OCDE chegaram à conclusão que, neste contexto, as autoridades fiscais não deviam ser tratada (SIC) como terceiros mas devia-lhes ser assegurado um acesso privilegiado à informação bancária com finalidades fiscais>. O citado autor anota ainda que Luxemburgo e Portugal são os únicos países da OCDE onde a Administração fiscal não tem acesso a informação bancária no caso da investigação de uma determinada pessoa suspeita de fraude fiscal. Sobre a singularidade da situação portuguesa, ver relatório OCDE DAFE/CFA/WP8(97) 14/REV1 05-maio-1998, p. 19-20. SANCHES, Saldanha. Situação Actual do Sigilo Bancário: A Singularidade do Regime Português. In: _____. *Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal*. Coimbra: Ed. Coimbra, 2000, p. 99-100.

[276] AZEVEDO, Maria Eduarda. *O segredo bancário*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1989, p. 55 ss.

3.1.4.1. **Evolução legislativa**

O sigilo bancário encontrava-se disciplinado na lei n. 4.595/64 que, em seu art. 38[277], apesar da deficiente redação, autorizava a sua quebra, para fins fiscais, apenas por meio de ordem judicial, de acordo com a interpretação jurisprudencial[278] do referido dispositivo, especificamente, o seu parágrafo 5º.

Refere-se à deficiente redação, em vista do parágrafo 5º do art. 38, da referida lei, estatuir que "os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos estados somente poderão proceder a exames de documentos, livros e registros de contas de depósitos, quando houver processo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente". É de se observar que a leitura do dispositivo legal não deixa clara a interpretação de que, para fins fiscais, a análise de documentos, livros e registros de contas de depósitos somente poderiam ser efetuados por ordem da autoridade judicial, até porque o dispositivo legal faz referência genérica a processo instaurado, sem esclarecer se alude a processo administrativo ou

[277] Art. 38 – As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados. Parágrafo 1º – As informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário, prestados pelo Banco Central do Brasil ou pelas instituições financeiras, e a exibição de livros e documentos em juízo se revestirão sempre do mesmo caráter sigiloso, só podendo a eles ter acesso as partes legítimas na causa, que deles não poderão servir-se para fins estranhos à mesma. Parágrafo 2º – O Banco Central do Brasil e as instituições financeiras públicas prestarão informações ao Poder Legislativo, podendo, havendo relevantes motivos, solicitar sejam mantidas em reserva ou sigilo. Parágrafo 3º – As Comissões Parlamentares de Inquérito, no exercício da competência constitucional e legal de ampla investigação (art. 53 da Constituição Federal e Lei 1.579, de 18 de março de 1952), obterão as informações que necessitarem das instituições financeiras, inclusive através do Banco Central do Brasil. Parágrafo 4º – Os pedidos de informações a que se referem os parágrafos 2º e 3º deste artigo deverão ser aprovados pelo plenário da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal e, quando se tratar de Comissão Parlamentar de Inquérito, pela maioria absoluta de seus membros. Parágrafo 5º – Os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados somente poderão proceder a exames de documentos, livros e registros de contas de depósitos quando houver processo instaurado, e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente. Parágrafo 6º – O disposto no parágrafo anterior se aplica igualmente à prestação de esclarecimentos e informes pelas instituições financeiras às autoridades fiscais, devendo sempre estas e os exames serem conservados em sigilo, não podendo ser utilizados senão reservadamente. Parágrafo 7º – A quebra de sigilo de que trata este artigo constitui crime e sujeita os responsáveis à pena de reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, aplicando-se, no que couber, o Código Penal e o Código de Processo Penal, sem prejuízo de outras sanções cabíveis.

[278] Sobre essa interpretação, ver julgamentos: 1. "EMENTA: Sigilo bancário. Quebra. Interesse público. Não tem caráter absoluto a garantia do sigilo bancário, cuja dispensa se acha regulada pela Lei 4.595/64, parágrafo 1º, art. 38, sendo facultada ao Juiz a providência, em caso de relevante interesse público." (STF – Ag. Em Pet. 1.564/RJ – Rel. Min. Octávio Gallotti – DJ 27.08.1999 – BIJ 251/21.495). 2. "EMENTA: Tributário. Sigilo bancário. Quebra. Poder Judiciário. Procedimento administrativo. Impossibilidade. Em casos excepcionais, pode o sigilo bancário ser quebrado, mas pelo Poder Judiciário, e não pelo Fisco, em processo administrativo." (STJ – REsp 114.759/RO – Rel. Min. Garcia Vieira – J em 11.05.1998 – DJ 10.08.1998 – BIJ 193/15.304).

judicial. Igualmente refere-se à autoridade competente, sem que fique claro se está-se referindo à autoridade administrativa competente dentre os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados, ou à autoridade judicial.

A despeito das discussões em torno da questão, restou pacífico na jurisprudência, que o referido dispositivo legal apenas autorizava a quebra do sigilo bancário, para fins fiscais, por meio de ordem judicial. Posteriormente, em 12.04.1990, foi publicada a lei ordinária n. 8.021 que, em seu artigo 8º [279], disciplinou a faculdade de a autoridade fiscal, iniciado o procedimento fiscal, solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias. Tal dispositivo legal, no entanto, não conseguiu conferir à autoridade fazendária a faculdade de obter, das instituições financeiras, informações sobre terceiros, porque, tendo natureza de lei ordinária, não poderia contrapor-se à previsão do art. 38 da lei n. 4.595/64 que, por força do art. 192, da CF/1988, foi recepcionada no ordenamento nacional, como lei complementar.

Posteriormente, a lei complementar n. 70/91, que instituiu a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, em seu art. 12, estabeleceu que, mediante portaria do Ministério da Economia, as instituições financeiras, os bancos e assemelhados deveriam informar dados solicitados pelo Fisco. Editada a Portaria n. 144[280], de 15.03.92, mais uma vez a tentativa de se estabelecer o dever de informação sobre terceiros foi frustrada, tendo sido renovada através da edição da lei orgânica do Ministério Público e da lei n. 9.311/96, que instituiu a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira - CPMF.

---

[279] Art. 8º – Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, neta hipótese, o disposto no art. 38 da lei n. 4.595, de 31.12.1964.
Parágrafo único – As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo máximo de 10 (dez) dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento desse prazo, a penalidade prevista no parágrafo 1º do art. 7º.

[280] Sobre a inconstitucionalidade dessa portaria, conferir: WALD, Arnoldo. O sigilo bancário no projeto de lei complementar de reforma do sistema financeiro e na Lei Complementar n. 70. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, RT, n. 1, p. 196-209, out./dez., 1992.

Diante desse panorama, a Administração tributária, até o fim do ano 2000, pouco teve acesso às informações das instituições bancárias e de crédito sobre terceiros, o que veio mudar com o evento da lei complementar n. 105, de 10.01.2001 que, em seu art. 13, expressamente revoga o art. 38, da lei n. 4.595, de 31.12.64 e disciplina o dever de colaboração das instituições financeiras com a Administração tributária em seus arts. 5º e 6º [281].

Vê-se que, além de estabelecer o dever das instituições financeiras prestarem informação de conteúdo genérico e automáticas sobre operações financeiras de terceiros à Administração tributária da União (art. 5º da LC 105/2002)[282], o art. 6º da lei complementar n. 105/2002, supra transcrito, estabelece a faculdade dos agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios de examinarem documentos, livros e registros das instituições bancárias, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, desde que tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Em resumo, esses constituem os dispositivos legais vigentes que disciplinam a relação entre o sigilo bancário e o dever de colaboração das instituições financeiras com a Administração tributária.

---

[281] Art. 5º – O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços. Parágrafo 1º – Consideram-se operações financeiras, para os efeitos deste artigo: [...] Parágrafo 2º – As informações transferidas na forma do caput deste artigo restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados. Parágrafo 3º – Não se incluem entre as informações de que trata este artigo as operações financeiras efetuadas pelas administrações direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Parágrafo 4º – Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos. Parágrafo 5º – As informações a que se refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor. Art. 6º – As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. Parágrafo único – O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

[282] Ver também arts. 1º e 2º do Decreto n. 4489, de 28/11/2002.

3.1.4.2. **Âmbito atual do sigilo bancário**

As discussões em torno do sigilo bancário resumem-se bem nas três questões, a seguir relacionadas, propostas e debatidas no XXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário, cujo tema foi – Os direitos fundamentais do contribuinte, quais sejam:

> a) O sigilo bancário do contribuinte é cláusula pétrea?
> b) É constitucional a possibilidade de quebra desse sigilo mediante autorização judicial?
> c) É compatível com a Constituição norma que autorize a quebra de sigilo por decisão exclusiva de autoridade administrativa, independente de autorização judicial? (MARTINS, 2000)[283]

A reação da doutrina brasileira ao dever de informação sobre terceiros, pelas instituições financeiras, ficou bem clara na resposta afirmativa dada pela ampla maioria dos estudiosos do Direito Tributário nacional ao questionamento sobre se o sigilo bancário do contribuinte seria cláusula pétrea (GANDRA, p.66; RODRIGUES, p. 354; DELGADO, p.113; TORRES, p. 217)[284]. A esse respeito, majoritariamente os autores fundamentam o sigilo bancário no direito à intimidade, preconizado pelo art. 5º, X, da CF/1988 e, por essa razão, conferem ao sigilo bancário a natureza jurídica de cláusula pétrea, imodificável, inclusive, pelo poder de reforma à Constituição[285].

Parece equivocada a doutrina acima referida que, inclusive, estranhamente, não analisa a questão do sigilo bancário frente à previsão constitucional do parágrafo 1º, do art. 145, que

---

[283] MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Ed. RT: Centro de Extensão Universitária, 2000.

[284] Ver em: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.), op. cit., Marilene Talarico Martins RODRIGUES, p. 354; Ives Gandra da Silva Martins, p. 66; José Augusto DELGADO, p.113; Ricardo Lobo TORRES, p. 217, entre outros.

[285] Ives Gandra faz mais uma vez referência ao resultado do referido Simpósio em artigo, no qual analisa julgados do Ministro Carlos Mário Velloso sobre o sigilo bancário. No citado artigo transcreve a proposta da comissão de redação aprovada em plenário: "1º - O sigilo bancário do contribuinte é cláusula pétrea da CF (131 votos); 2º - É constitucional a possibilidade de quebra desse sigilo mediante autorização judicial (125 votos); 3º - Não é compatível com a Constituição norma que autorize a quebra do sigilo por decisão exclusiva da autoridade administrativa, independente de autorização judicial (143 votos)". MARTINS, Ives Gandra. O Ministro Carlos Mário Velloso e o Sigilo Bancário. In: DERZI, Misabel Abreu Machado. Construindo o Direito Tributário na Constituição. Uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 227-238.

faculta à Administração tributária, especialmente para conferir efetividade ao princípio da capacidade contributiva, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Vê-se que o dever de colaboração com a Administração tributária não é um interesse da autoridade administrativa, mas um interesse constitucionalmente protegido, fundado no referido dispositivo constitucional, no princípio da capacidade contributiva e no objetivo constitucional de construir uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I), para o que é essencial a realização da justiça fiscal.

Na verdade, o sigilo bancário constituiu, no passado, um limite legal ao dever de colaboração com a Administração tributária, anteriormente fulcrado no art. 38 da lei 4.595/1964, atualmente revogado pela LC 105/2001.

Como visto, o conhecimento, para fins fiscais, das contas bancárias dos contribuintes, em regra geral, não afeta a intimidade constitucionalmente protegida, vez que o acesso a seu cadastro, à movimentação global de sua conta, tudo mantido sob a proteção do sigilo fiscal, não é capaz de tornar descobertos aspectos concretos do âmbito da sua vida privada, que socialmente se entende que devem ser preservados do conhecimento dos demais. Além disso, as informações genéricas contidas nas contas correntes, em sua generalidade, não fazem parte da intimidade pessoal, de modo que nem todos os dados relativos à situação econômica do indivíduo fazem parte da intimidade constitucionalmente protegida, como tratado anteriormente.

O sigilo bancário surge como “expressão de um princípio que pretende impedir o aproveitamento, o uso abusivo, censurável, em violação de direitos ou interesses atendíveis do cliente de elementos cujo conhecimento é inerente ao exercício da actividade bancária”

(SANCHES, 2000, p. 111-119)[286]. Esse interesse, entretanto, não pode prevalecer sem ponderação frente à efetivação da previsão constitucional do dever de todos contribuírem para os gastos públicos, de acordo com sua capacidade econômica (art. 145, parágrafo 1º).

Desse modo, o sigilo bancário não é cláusula pétrea, nem constitui um limite constitucional ao dever de colaboração com a Administração tributária. Ademais, mesmo que se entenda de forma contrária, é imprescindível reconhecer que mesmo os direitos fundamentais não são absolutos e, no caso do ordenamento brasileiro, o conteúdo do direito à intimidade deve ser interpretado considerando-se o interesse constitucionalmente relevante de se atingir uma contribuição para os gastos públicos conforme a capacidade econômica dos contribuintes.

No que concerne à segunda questão levantada – se é constitucional a possibilidade de quebra desse sigilo mediante autorização judicial –, a doutrina, no esteio da jurisprudência e da vetusta norma do art. 38, da lei n. 4.595/64, mais uma vez responde afirmativamente.

Nesse ponto, é importante ressaltar que os autores (CAVALCANTE, 2001, p. 93-100; DELGADO, 2001, p. 132-161; MACHADO, 2001, p. 5-20; SCAFF, 2001, p. 60-71; TAVARES, 2006, p. 85)[287] convergem no entendimento de que em matéria de quebra de sigilo bancário para fins fiscais, há uma reserva de jurisdição, ou seja, a autorização de quebra deve necessariamente partir da autoridade judicial que, nesse caso, faz um juízo prévio de constitucionalidade. Esse

---

[286] Saldanha Sanches ainda diz: "[...] a empresa que é cliente do banco tem o direito a esperar que o seu banqueiro defenda os seus segredos comerciais. Mas não tem o direito de esperar que a empresa bancária, subtraindo a sua contabilidade aos olhares do fisco, impeça este de detectar os seus incumprimentos. Até porque isto, em rigor, em nada põe em causa o segredo bancário, entendido como um garante da correcta concorrência entre empresas ou de defesa da privacidade das pessoas e como norma de conduta do banqueiro. A administração fiscal tem também um dever de segredo, só podendo usar as informações que obtém para liquidar impostos, a não ser quando detecta crimes. A sua investigação pode apenas recair em factos que a empresa deve declarar. E não existe nenhum interesse atendível que ela posa opor a esta investigação que, em princípio, deverá apenas corroborar os elementos já conhecidos pela administração." SANCHES, Saldanha. Segredo bancário e tributação do lucro real. In: __. *Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2000, p.111, 119.

[287] Ver: CAVALCANTE, Mantovanni Colares. O sigilo bancário e a tutela preventiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 68, p. 93-100, maio. 2001; DELGADO, José Augusto. Sigilo bancário no ordenamento jurídico brasileiro. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, n. 22, p. 132-161, nov./dez., 2001; MACHADO, Milton Terra. A inconstitucional quebra do sigilo bancário. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, n. 18, p. 5-20, mar./abr., 2001; SCAFF, Fernando Facury. Sigilo fiscal e reserva de jurisdição. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 71, p. 60-71, ago., 2001. TAVARES, André Ramos. O sigilo bancário e o Interesse Público. In: SARMENTO, Daniel; GALDINO, Flavio. *Direitos Fundamentais*: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 85.

posicionamento, por sua vez, implica em necessária resposta negativa à terceira questão sobre se é compatível com a Constituição norma que autorize a quebra de sigilo por decisão exclusiva de autoridade administrativa, independente de autorização judicial[288]. A doutrina, portanto, entende que os arts. 5º e 6º da LC 105/2001 são inconstitucionais, por ferirem o sigilo bancário, considerado cláusula pétrea, bem como a reserva de jurisdição que deve reger essa matéria.

A doutrina nacional convive, portanto, com dois posicionamentos opostos, de um lado, a defesa de que

> […] a edição da Lei Complementar 105/01 com o Decreto 3.724/01 vem propiciar uma gama de afrontas ao texto constitucional, haja vista o número de princípios e direitos que joga ao vento como que a desmoronar todo o sistema erigido há anos: a privacidade, o sigilo, acesso ao judiciário, o devido processo legal, decisão fundamentada, presunção de inocência, e livre concorrência (FOLMANN, 2002, p. 113) [289]

e de outro lado, uma corrente minoritária, a qual se filia este estudo, para quem o sigilo bancário constitui

> […] um dos pilares de sustentação de um sistema tributário que conspira contra a plena efetividade dos mais altos valores constitucionais em uma dupla e cruel face: seja onerando de forma mais acentuada os menos favorecidos economicamente seja propiciando aos mais capacitados financeiramente meios de se evadirem à tributação. A sua reformulação, em bases que promovam a compatibilização entre a inquestionável necessidade, de um lado, da salvaguarda da vida privada das pessoas e, de outro, do real dimensionamento da sua vertente pública constitui uma das premissas para a construção de uma sociedade justa e solidária, objetivo básico do constituinte de 1988 (BARBEITAS, 2003, p. 28) [290].

---

[288] André Ramos Tavares chega à seguinte conclusão: "[...] não cabe aqui tecer discussões acerca da postura do Constituinte de 1988, no delegar somente ao Poder Judiciário e à Comissão Parlamentar de Inquérito a prerrogativa de autorizar a quebra do sigilo bancário. Impõe-se seu reconhecimento, enquanto dispositivo constitucional contido nos direitos e garantias individuais do cidadão, portanto, cláusula pétrea, conforme alude o art. 60, parágrafo 4º , da Constituição Federal.
Não se pode alcançar qualquer alteração, mesmo mediante uma Lei Complementar, Emenda Constitucional ou qualquer outra espécie legislativa qualificada. Somente por um novo Poder Constituinte Originário poderia (e desde que oportuno e consensual) gerar-se uma norma oposta. As discussões sobre o acerto da medida estão vedadas ao Congresso Nacional ou mesmo ao Poder Executivo." TAVARES, André Ramos, op. cit., p. 61-86.

[289] FOLMANN, Melissa. *Sigilo bancário e fiscal*. Curitiba: Juruá, 2002, p.113.

[290] BARBEITAS, André Terrigno. O sigilo bancário e a necessidade de ponderação de interesses. In: TORRES, Ricardo Lobo (org). *Temas de Interpretação do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p.28. No mesmo sentido, ver: TAGLIAFERRO, Kleber Augusto. A constituição federal e a lei complementar do sigilo bancário: tensão entre princípios. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 66, p. 67-75, mar. 2001; CASTRO, Aldemario Araujo. A constitucionalidade da

No que diz respeito à jurisprudência, a despeito de diversas Ações Diretas de Inconstitucionalidade - ADIns tramitarem no Supremo Tribunal Federal argüindo a inconstitucionalidade da LC 105/2001, até a presente data não houve um posicionamento definitivo da Corte Suprema acerca da matéria.

Em que pese a questão da quebra do sigilo bancário pela Administração tributária não ter sido enfrentada, ainda, pelo Supremo Tribunal Federal, existem alguns posicionamentos de Ministros da Corte Suprema, em julgamentos de matéria relacionada, que merecem ser transcritos.

É o caso do voto do Min. Sepúlveda Pertence, no julgamento do Mandado de Segurança n. 21729 (pleno 05/10/1995, Rel. Min. Néri da Silveira), quando se discutia a possibilidade de o Ministério Público Federal requisitar informações ao Banco do Brasil sobre concessão de empréstimos subsidiados pelo Tesouro Nacional, com base em plano de governo, a empresas do setor sucroalcooleiro. A despeito das peculiaridades do caso, vale destacar as seguintes considerações de voto:

> Não entendo que se cuide de garantia com status constitucional. Não se trata da "intimidade" protegida no inciso X do art. 5º da Constituição Federal. Da minha leitura, no inciso XII da Lei Fundamental, o que se protege, e de modo absoluto, até em relação ao Poder Judiciário, é da comunicação "de dados" e não os "dados", o que tornaria impossível qualquer investigação administrativa, fosse qual fosse. (...) Em princípio, por isso, admitiria que a lei autorizasse autoridades administrativas, com função investigatória e sobretudo o Ministério Público, a obter dados relativos a operações bancárias.

No mesmo julgamento, o Ministro Francisco Rezek expressou seu voto nos seguintes termos:

---

transferência do sigilo bancário para o fisco preconizada pela Lei Complementar 105/2001. IN: MARINS, James. *Tributação e Sigilo Bancário & Tributação e Terceiro Setor*. Curitiba: Juruá, 2003, p. 11-25.

> Parece-me, antes de qualquer outra coisa, que a questão jurídica trazida à corte neste mandado de segurança não tem estatura constitucional. Tudo quanto se estampa na própria Carta de 1988 são normas que abrem espaço ao tratamento de determinados temas pela legislação complementar. É neste terreno, pois, e não naquele da Constituição da República, que se consagra o instituto do sigilo bancário do qual já se repetiu *ad nauseam*, neste país e noutros, que não tem caráter absoluto. Cuida-se de instituto que protege certo domínio de resto nada transcendental, mas bastante prosaico da vida das pessoas e das empresas, contra a curiosidade gratuita, acaso malévola, de outros particulares, e sempre até o exato ponto onde alguma forma de interesse público reclame sua justificada prevalência. [...] Tenho dificuldade extrema em construir, sobre o artigo 5º, sobre o rol constitucional de direitos, a mística do sigilo bancário somente contornável nos termos de outra regra da própria Carta. O inciso X afirma invioláveis "a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas", valores que não têm merecido, diga-se de passagem, maior respeito por parte da sociedade brasileira de nossa época e dos meios de comunicação de massa, que em última análise atendem à demanda e ao gosto, ainda no que têm de menos nobre ou construtivo, dessa mesma sociedade.

Mais recentemente, no julgamento Ação Cível Ordinária n. 730/RJ (pleno, 22.09.2004, Rel. Min. Joaquim Barbosa), que discutia a possibilidade de Comissão Parlamentar de Inquérito – CPI estadual determinar a quebra de sigilo bancário, o Ministro Joaquim Barbosa afirmou:

> É nesses termos que esse tipo de sigilo parece não encerrar um valor próprio, mas freqüentemente vinculado a outras garantias constitucionais, especialmente à inviolabilidade da intimidade do cidadão. Daí entender-se que a prerrogativa de que dispõem as comissões parlamentares de inquérito é lida por esta Corte a partir dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, que representam a pedra de toque do controle jurisdicional da atividade dessa importante função fiscalizadora do poder Legislativo.

Por sua vez, diante da ausência de julgamento acerca da constitucionalidade ou não da LC 105/2001 pelo STF, e considerando a suspensão, pela Corte Suprema, das decisões das instâncias ordinárias no sentido de negar aplicação do citado diploma, segundo análise feita pela

Ministra Eliana Calmon[291], restou ao Superior Tribunal de Justiça, a quem cabe o exame da legalidade, aplicar a lei e decidir sobre os seus efeitos retroativos, ou seja, a possibilidade do Fisco poder ter acesso às contas e registros bancários anteriores a janeiro de 2001, para fins de instauração de processo administrativo e lançamento tributário.

A posição do Superior Tribunal de Justiça, em suas duas turmas[292], foi pela possibilidade de aplicação retroativa da citada lei complementar[293], em vista da incidência do art. 144, parágrafo 1º, do CTN[294], porquanto a Corte de Justiça firmou entendimento de que se trata de disposição de conteúdo meramente procedimental.

3.2 RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Um dos objetivos deste estudo é verificar a necessidade de se considerar o elemento subjetivo na responsabilidade por infração tributária. Para tanto, além do ordenamento nacional, recorre-se aos ordenamentos português, espanhol e italiano, com vistas a investigar se a culpabilidade é essencial à imposição de responsabilidade por infração tributária. Nesse contexto, a interpretação razoável da norma pelo contribuinte é igualmente estudada, à luz da teoria da culpabilidade e dos princípios da razoabilidade, confiança legítima e boa fé do contribuinte.

---

[291] Essa análise é feita no julgamento do Resp n. 628.527 – PR, rel. Min. Eliana Calmon, 2ª T, por unanimidade, DJU 3.10.2005, p. 182.

[292] REsp n. 687.193 – BA. Rel. Min. Eliana Calmon. 2ª T. STJ. Unanimidade. DJU 19.12.2005, p 344-345.
REsp n. 498.354 –SC. Rel. Min. Luiz Fux. 1ª T. STJ. Unanimidade. DJU 1 de 16.02.2004, p. 210.

[293] Nesses julgados, o Superior Tribunal de Justiça decidiu, igualmente, pela legalidade do disposto na lei 10.174/2001, que alterou a lei 9.311/96, instituidora da CPMF, e deu nova redação ao parágrafo 3º, *verbis*:
"A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e Contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário proventura existente, observado o disposto no artigo 42 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. e alterações posteriores."

[294] Art. 144 – [...]
Parágrafo 1º - Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

3.2.1 Culpabilidade como Elemento Essencial à Aplicação da Sanção Tributária

No ordenamento tributário, mais que em outras áreas normativas, a imputação de sanção desempenha um papel determinante para assegurar a eficácia do cumprimento do preceito legal, o que se deve em especial ao fato de que, para a consciência comum, a violação de uma norma tributária é tradicionalmente vista como um ilícito de modesto desvalor social (MARTÍNEZ, 1998, p. 368)[295], ou seja, como um ilícito em relação a que a compreensão mediana não alcança a sua relevante implicação coletiva[296].

Desse ponto de vista e considerando a massificação do fenômeno tributário, conforme referido anteriormente, cuja existência implica, entre outros, na impossibilidade da fiscalização e controle da Administração tributária se estender a todos os sujeitos passivos, é inevitável que a imputação de sanção seja o principal meio de dissuadir a violação da lei e, portanto, de assegurar o cumprimento espontâneo da obrigação tributária.

Essa primeira observação já revela como as sanções em matéria tributária podem assumir um lugar de importância no ordenamento tributário, vindo a desempenhar um papel crucial na consecução do objetivo de se atingir a funcionalidade desse sistema.

Por sua vez, a criminalização de algumas condutas ilícitas em matéria tributária, definidas na lei n. 8.137, de 27/12/1990, veio a confirmar que a relevância axiológica do sistema sancionador em matéria tributária está na sua função intimidatória, de modo que a existência de

---

[295] Esse fato é anotado por Soares Martínez, nos seguintes termos: "A opinião pública não se mostra particularmente hostil aos violadores de normas fiscais quando bem sucedidos, quando conseguem defraudar os interesses fazendários do Estado, mais ou menos ostensivamente até, mas sem se sujeitarem as sanções. A publicidade da aplicação destas já, porém, suscita muitas vezes um certo retraimento em torno do sancionado. Até porque o facto da violação cometida ter sido descoberta afasta os sentimentos de admiração pela astúcia e pela habilidade do violador na luta travada contra o Fisco. Daí que as leis fiscais algumas vezes imponham que seja dada publicidade às sanções aplicadas, com vista a uma sanção suplementar, conseguida por via das reacções sociais assim provocadas". MARTÍNEZ, Soares, op. cit., p. 368.

[296] Para ter uma compreensão distinta, é imprescindível ler os seguintes capítulos da obra de Casalta Nabais: 1. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos; 2. Estado fiscal, cidadania fiscal e alguns de seus problemas, e 3.Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. CASALTA NABAIS, José, op. cit., 2005, p. 9-120.

dois tipos de ilícitos tributários, um administrativo e outro penal, conduz ao abandono de qualquer idéia que possa justificar o ordenamento sancionador tributário a partir de uma função ressarcitória[297], com o conseqüente reconhecimento de que a sanção administrativa, da mesma forma que a sanção penal, têm uma função exclusivamente intimidatória da prática da infração tributária.

Se, de fato, a função da sanção administrativa é punir o transgressor, como também prevenir futuros comportamentos ilegais[298], parece ser uma exigência tanto da lógica como da justiça do sistema que, tanto a punição, quanto a própria intimidação sejam graduadas conforme a ação concretamente realizada. Ou seja, atrelando-se a responsabilidade tributária à culpabilidade e, ainda, dentro desta, distinguindo-se a conduta ilegal fruto de imperícia e negligência, daquela outra, fruto da vontade consciente de causar o dano.

É a esse raciocínio que necessariamente conduz a idéia de uma ordem sancionadora coerente e racional, única capaz de favorecer a cooperação espontânea do contribuinte em relação ao cumprimento de suas obrigações tributárias, comportamento esse que é essencial diante do fenômeno da massificação das relações tributárias, em decorrência do qual hoje imperam os tributos sujeitos ao auto-lançamento (FERNANDEZ PAVES, 1995)[299], para cujo cumprimento é essencial a vontade cooperativa do contribuinte que vai sempre avaliar, de acordo com um critério de custo-benefício, se mais vale cometer o ilícito fiscal ou se é mais vantajoso adotar um comportamento cooperativo e de cumprimento de seus deveres tributários.

---

[297] Esse entendimento equivocado se deve em especial à união indissolúvel da penalidade à obrigação tributária, como se a penalidade imposta pela infração à lei fosse um apêndice secundário e acessório da dívida de natureza tributária. No ordenamento brasileiro, verifica-se esse fato no art. 113, parágrafo 1º, do CTN que estatui como objeto da obrigação tributária principal o tributo devido, e também a penalidade pecuniária, o que inclusive, é objeto de crítica de diversos autores, menos por dar a idéia de uma função ressarcitória à sanção, e mais pelo texto legal tratar como obrigação de natureza tributária, o pagamento de quantia que não constitui tributo.
Nesse sentido, ver: AMARO, Luciano, op. cit., p. 242.

[298] A função intimidatória e punitiva é reconhecida pelos mais diversos autores do Direito Tributário brasileiro. Para tanto, conferir: AMARO, Luciano, op.cit., p. 245.

[299] Sobre o auto-lançamento e suas implicações, ver: FERNANDEZ PAVES, Maria José, op. cit.

Esse critério de apreciação do custo-benefício, por seu turno, é incompatível com a idéia de responsabilidade objetiva, para o que a ilicitude da conduta independe da intenção ou culpa do agente, na medida que num sistema sancionador fulcrado na responsabilidade objetiva não vai ser mais vantajoso para o contribuinte cooperar com a Administração tributária, posto a avaliação de sua conduta no sentido de cooperar ou não será irrelevante em matéria de responsabilidade tributária.

Sob uma outra ótica, e com esteio em jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão, o império da culpabilidade em matéria de *jus puniendi* do Estado se encontra implícito na idéia expressa por alguns valores constitucionais, como o princípio da justiça material, que por sua vez, é valor fundamental do Estado social de Direito. O Tribunal Constitucional Espanhol, por sua vez, tem dito que a dignidade da pessoa humana e a proteção de seus direitos invioláveis constituem um valor jurídico fundamental inspirador do ordenamento espanhol (STC de 11 de abril de 1981), de onde se deriva, entre outras conseqüências, o respeito ao princípio de proporcionalidade das penas (STC 22 de maio de 1986)[300].

A responsabilidade objetiva em matéria de infração tributária, portanto, não condiz com a função intimidatória da sanção, com os princípios do Estado social de Direito e da dignidade da pessoa humana, nem tampouco com o tipo de relação hoje existente entre a Administração tributária e o contribuinte, que deixa de assumir uma função de passividade diante da relação tributária, para exercer um papel ativo, mais relacionado à idéia de cooperação e colaboração que simplesmente de sujeição. Assim, a importância hoje do papel do contribuinte para a aplicação do sistema tributário coloca-o na condição de parceiro que, para cooperar com a Administração

[300] BACIGALUPO, E. Tienen rango constitucional las consequencias del principio de culpabilidad?. In: *La Ley*, año III, n. 434, 1982.

tributária, precisa ser tratado com respeito, e ter reconhecidos os seus direitos face à significativa alteração de seu papel na relação tributária[301].

Essa construção doutrinária repousa necessariamente no respeito à proporcionalidade entre a sanção e a violação, entendida não apenas como intensidade da sanção em relação à violação, mas também como aplicação ou não da sanção, e em que grau, em vista da natureza subjetiva da violação, na medida que a eficiência de um sistema sancionador depende muito mais de sua racionalidade, do que do peso da sanção prevista para a violação à norma, o qual se desproporcional e exarcebado, pode levar à ineficiência e inexeqüibilidade do próprio sistema.

3.2.2 Aplicação dos Princípios Gerais do Direito Penal às Infrações Administrativas Tributárias

Com esteio nas palavras escritas no item anterior, é possível afirmar que tanto a sanção administrativa quanto a sanção penal, no âmbito tributário, desenvolvem uma idêntica função de intimidação, que visa incrementar a eficiência do sistema fiscal em uma perspectiva de dissuadir comportamentos de violação à lei tributária por parte dos sujeitos obrigados. O objetivo que ambos os tipos de sanção perseguem é favorecer um juízo de ponderação do contribuinte, por meio do qual venha a concluir que o benefício obtido através da transgressão da norma tributária não compensa o risco da aplicação da sanção correspondente. A finalidade é incentivar o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias.

---

[301] Não é à toa que as Administrações tributárias vêm empreendendo esforços no sentido de melhorar a relação Fisco-contribuinte, o que se verifica pela elaboração de inúmeros estudos que visam ao favorecimento da construção de um novo modelo de relação. Exemplo desses esforços são as seguintes publicações:
ESPAÑA. Ministerio de Hacienda. *Asistencia, informacion y educación del contribuyente*. Madrid: Centro Interamericano de Administradores Tributarios e Instituto de Estudios Fiscales, 1998; ESPAÑA. Ministerio de Hacienda. *Administración tributaria al servicio del ciudadano*. Madrid: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias e Instituto de Estudios Fiscales, 2003.

Parece claro que o maior grau de intimidação é oferecido pela perspectiva de aplicação da sanção penal, no mais das vezes reservada para punir comportamentos de transgressão que espelham um maior desvalor social, enquanto a sanção administrativa, em regra, visa reprimir as violações menos relevantes do ponto de vista social e coletivo, apesar de mais freqüentes e repetidas pelos sujeitos obrigados. Este raciocínio, como afirma Pérez Royo, nem sempre é empregado pois "o próprio direito positivo em sua evolução recente põe em manifesto a semelhança ou identidade dos bens jurídicos protegidos em um e outro campo" (PÉREZ ROYO, 1986, p. 265)[302].

De algum modo verifica-se que a função intimidatória caminha junto com a função preventiva, na medida que além da ameaça da aplicação da sanção exercer uma intimidação direta que desencoraja a violação à lei tributária, também funciona para chamar a atenção da comunidade para a relevância social do cumprimento do dever tributário, conseguindo, por esse meio, reforçar a consciência jurídica geral sobre a necessidade de seu adimplemento.

No caso, os dois tipos de sanção – penal e administrativa - respondem à proteção de um mesmo interesse do Estado, qual seja, o de inibir a prática do ilícito pela perspectiva da punição, e o de incutir uma consciência geral acerca da relevância do cumprimento do dever tributário, de modo que as duas espécies de sanção não apresentam traços significativos que as diferenciem quanto ao seu fundamento ontológico (PÉREZ ROYO, 1986, p. 263-265; SAINZ DE BUJANDA, 1985, p. 611; ZORNOZA PÉREZ, 1992, p. 24)[303], diferenciando-se a princípio,

---

[302] Pérez Royo, ainda, afirma: "[…]Subrayemos el parentesco entre los tipos objetivos de delitos e infracciones tributarias, o el fenómeno de la "emigración" de figuras de uno a outro campo que ponen de manifiesto el carácter accidental, de pura opción de política legislativa, que separa las infracciones tributarias "criminalizadas" de las "no criminalizadas". PÉREZ ROYO, Fernando. *Los delitos y las infracciones em materia tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986, p. 265. No mesmo sentido, conferir: ZORNOZA PÉREZ, J. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias* (Los principios constitucionales del derecho sancionador). Madrid: Civitas, 1992, p.63.

[303] Nesse sentido: PÉREZ ROYO, F., op. cit., p. 263-265; SAINZ DE BUJANDA, F. *Sistema de derecho financiero* I. Introducción, v. 2. Madrid, 1985, p. 611 ss; ZORNOZA PÉREZ, J. J., op. cit., p. 24; PRIETO SANCHIS, Luis. La Jurisprudencia Constitucional y el Problema de las Sanciones Administrativas en el Estado de Derecho. *Revista Española de Derecho Constitucional*, n. 4, Enero-abril 1982, p. 99-121. Em sentido contrário: OSÓRIO, Fábio Medina. Observações a respeito do

apenas, quando se as coloca em uma relação de graduação, o que vale em razão da diferença do conteúdo do juízo valorativo do legislador acerca da violação cometida pelo contribuinte, se causadora de um maior ou menor desvalor social e, por conseguinte, se punível com pena restritiva de liberdade ou pecuniária.

Esse raciocínio está presente em diversos ordenamentos tributários europeus, de modo que na atualidade já está incorporado nos sistemas sancionatórios dos respectivos Estados o estabelecimento de princípios comuns do Direito Penal ao Direito Administrativo sancionador tributário (CASANA MERINO, 1991, p. 1092; BATISTONI FERRARA, 1999, p. 11356; ESPEJO, 1989, p. 97; CRUZ AMORÓS, 1984; LAMOCA PÉREZ, 1989) [304]. Que princípios são esses? Indiscutivelmente o princípio da legalidade, da tipicidade, da irretroatividade, do *non bis in idem* e da culpabilidade, entre outros[305], sendo o que mais próximo do objeto aqui em estudo é o princípio da culpabilidade[306], tendo em vista a pretensão deste trabalho, de demonstrar que o título único da responsabilidade por infração tributária é a culpabilidade, tanto para a aplicação da sanção penal como da sanção administrativa.

Especificamente, o que se pretende estudar é o conteúdo do princípio da responsabilidade por infração tributária, com o intuito de verificar se responsabilidade, em matéria de *jus puniendi* do Estado, e culpabilidade podem ser entendidos como princípios

---

Princípio Constitucional da Culpabilidade no Direito Administrativo Sancionador. In: SARLET, Ingo Wolfgang. *O Direito Público em Tempos de Crise. Estudos em Homenagem a Ruy Ruben Ruschel*. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 1999, p. 79.

[304] No direito espanhol, em favor da tese da unidade substancial entre a infração administrativa e a penal, ver: CASANA MERINO, F. La configuración del ilícito tributario. In: *Comentarios a la ley general tributaria y líneas para su reforma*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, v.l II, 1991, p. 1092. No direito italiano, ver: BATISTONI FERRARA. Il nuovo sistema sanzionatorio. In: *Fisco*, 1999, p. 11356 ss. No direito alemão, ver: ESPEJO, I. Los ilícitos tributarios em el derecho alemán. In: *Crónica Tributaria*, Madrid, n. 59, 1989, p. 97 ss. No direito português, ver: SILVA, Isabel Marques da. *Regime das Infracções Tributárias*. Coimbra: Almedina, 2006. Posições contrárias à tese, ver: CRUZ AMORÓS, Miguel.Las infracciones em la ley general tributaria. In: *Cronica Tributaria*, Madrid, 1984, n. 50, p. 196; LAMOCA PÉREZ, Carlos. La recepción del error de derecho em el ilícito administrativo-tributario. *Gaceta Fiscal*, Madrid, 1989, n. 65, p. 157.

[305] O desenvolvimento desses princípios e outros aplicáveis ao direito administrativo sancionador pode ser encontrado na seguinte obra:. ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO. Dirección del Servicio Jurídico del Estado. *Manual de derecho administrativo sancionador*. Navarra: Ministerio da Justicia y Thomson Aranzadi, 2005, p. 647-722.

[306] Especificamente sobre a culpabilidade em matéria de infração administrativa, ver:
GÓMEZ TOMILLO, M.; PARDO ÁLVAREZ, M. El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador. In: *Actualidad Administrativa*, Madrid, n. 2., 2001, p. 17.

distintos e independentes ou se, ao contrário, a responsabilidade é simplesmente o *nomen juris* eleito para se referir ao que constitui a conseqüência elementar do princípio da culpabilidade (HUESCA BOADILLA, 2004, p. 1269) [307].

Nesse sentido, é essencial fazer referência à velha controvérsia sobre as semelhanças e diferenças entre o ilícito penal e o administrativo[308]. Melhor dizendo, discutir se a distinção entre ambos ilícitos é apreciável a partir de uma perspectiva ontológica ou apenas a partir de um plano estritamente formal.

No direito espanhol por exemplo[309], essa discussão há muito foi pacificada tanto pela doutrina constitucional, como pela jurisprudência do Tribunal Supremo que, antes mesmo da promulgação do texto constitucional, já antecipava que "as contravenções administrativas se integram no supraconceito de ilícito cuja unidade substancial é compatível com a existência de diversas manifestações fenomênicas, entre as quais se encontram tanto o ilícito administrativo como o ilícito penal" (STS de 09.02.1972 – RA 876, tradução livre da autora).

Tal orientação foi confirmada após a promulgação da Carta Constitucional Espanhola de 1978, quando o Tribunal Supremo decidiu que "[...] a ordem penal e a ordem administrativa sancionadora constituem manifestações do ordenamento punitivo do Estado tal e como está refletido na própria Constituição, de modo que um mesmo bem jurídico pode ser protegido através de técnicas administrativas ou penais" (STC 18/1981, tradução livre da autora).

Mesmo com a reforma parcial da *Ley General Tributaria* - LGT, operada pela lei n. 10/1985, que suscitou polêmica em torno da consideração deste preceito legal existindo aqueles

---

[307] Nesse sentido, conferir: HUESCA BOADILLA, R. (Coord.). *Comentarios a la nueva LGT*. Navarra: Ed. Aranzadi, 2004, p. 1269.

[308] Na doutrina administrativista, GARRIDO FALLA, F. *Régimen jurídico y procedimiento de las administraciones públicas*. Madrid: Civitas, 1995, p. 305, sustenta que se está diante de figuras normativas diferentes, com seu próprio regime jurídico, em relação as que a Constituição impõe um tratamento comum apenas em alguns aspectos.

[309] O presente trabalho segue, nesta exposição, o prof. GARCÍA GÓMEZ, Antonio J. *La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias*. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 19-30.

que defenderam tal dispositivo como uma clara introdução do princípio da responsabilidade objetiva em matéria de infração tributária (ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, 1986, p. 840-841)[310], o Tribunal Supremo Espanhol, na sentença n. 76, de 26.04.1990, posicionou-se conforme se segue:

> [...] não existe portanto, um regime de responsabilidade objetiva e nada tem mudado desde a lei 10/1985. Pelo contrário, e independentemente do maior ou menor acerto técnico de sua redação, o novo art. 77.1 segue sendo regido pelo princípio da culpabilidade (por dolo, culpa ou negligência grave e culpa ou negligência leve ou simples negligência) princípio que exclui a imposição de sanções pelo mero resultado e sem atender à conduta diligente do contribuinte (tradução livre da autora)[311].

No direito italiano (FALSITTA, 2005, p. 463-473)[312], a partir da reforma do sistema sancionador administrativo, através do Decreto Legislativo n. 472 de 18.12.1997[313], foi introduzida uma ordem de princípios gerais em matéria de sanção tributária de caráter administrativo que passou também a conferir à sanção administrativa uma grande semelhança com a sanção penal, na medida que estabeleceu a previsão de irretroatividade, intransmissibilidade, ultratividade, aplicabilidade da lei mais favorável, reserva absoluta de lei, além da necessária presença do elemento subjetivo – dolo ou culpa, acompanhado de um elenco de hipóteses de exclusão de punibilidade.

Na legislação alemã fica clara a aplicação dos princípios penais ao ordenamento tributário sancionador, em especial a responsabilidade subjetiva, que é bastante reforçada pela

---

[310] Nesse sentido alguns autores destacam que a reforma que culminou no texto do art. 77.1 da LGT fez desaparecer todos os elementos de caráter subjetivo que antes figuravam na LGT de 1963. Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, Cesar Tipificación de las infracciones tributarias. In: *La Ley*, tomo III, 1986, Madrid, p. 840-841; GARBERÍ LLOBREGAT, Jose. *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador*. Madrid: Trivium, 1989, p. 92.

[311] Este posicionamento preserva-se mantido na atualidade, mesmo após a última reforma do regime legal das infrações e sanções tributárias, promovido pela Lei n. 25, de 20.07.1995. A despeito de ser esse o entendimento amplamente majoritário, ainda existem vozes na doutrina em contrário. Conferir: BAYONA DE PEROGORDO, Juan José. El procedimiento sancionador. In: *Información Fiscal*, Valladolid, n. 16, p. 21- 22.

[312] FALSITTA, Gaspare, op. cit., p. 463-473.

[313] Em matéria de responsabilidade subjetiva, o princípio geral estabelecido no Decreto legislativo de 1997 é que " para efeito da punibilidade das infrações, cada um responde por suas próprias ações e omissões, conscientes e voluntárias, sejam estas dolosas ou culposas" (tradução livre da autora).

utilização da negligência grave como critério de imputação subjetiva da maior parte das hipóteses de ilícitos tributários (ESPEJO, 1989, p. 97).

A orientação legislativa, jurisprudencial e doutrinária experenciada nos citados países resulta da percepção de que tanto a sanção administrativa como a judicial são manifestações do *jus puniendi* do Estado que é único, de modo que, seguindo o Tribunal Constitucional Espanhol, "os princípios inspiradores da ordem penal são de aplicação, com certos matizes, ao Direito Administrativo sancionador, dado que ambos são manifestações do ordenamento punitivo do Estado" (STC 18 de 08.06.1981, F. J. 2º, tradução livre da autora)[314].

A despeito disso, não se deixa de reconhecer que os princípios inerentes ao *jus puniendi* não desenvolvem efeitos idênticos em ambas as ordens, tanto que, mais uma vez, de acordo com o Tribunal Constitucional Espanhol, "[...] a recepção dos princípios constitucionais da ordem penal pelo Direito Administrativo sancionador não pode fazer-se mecanicamente e sem matizes, isto é sem ponderar os aspectos que diferenciam um e outro setor do ordenamento jurídico (STC 76 de 26.04.1990, F J 4º, tradução livre da autora)[315].

Assim, na Espanha, já não se discute se os princípios do Direito Penal se aplicam ao Direito Administrativo sancionador, já que tal é aceito com quase unanimidade. Por sua vez, a principal discussão na atualidade gira em torno da determinação de "quais" princípios devem ser aplicáveis e, acima de tudo, "até que ponto" tais princípios devem ser aplicados (NIETO GARCÍA, 1994, p. 167).[316]

[314] Decisão citada por: FUSTER ASENCIO, Consuelo. *El Procedimiento Sancionador Tributario*. Navarra: Aranzadi, 2001, p. 35.
[315] Decisão citada por: FUSTER ASENCIO, Consuelo, op. cit., p. 38.
[316] Nesse sentido: NIETO GARCÍA, Alejandro. *Derecho administrativo sancionador*. Madrid: Tecnos, 1994, p. 167.

3.2.3 Culpabilidade em Matéria de Responsabilidade por Infração Tributária em Outros Ordenamentos: Breve Análise

O breve estudo que se segue sobre a responsabilidade por infração nos ordenamentos português, espanhol e italiano, tem o objetivo de apreciar, em linhas gerais, como a responsabilidade por infração é tratada pelas referidas ordens jurídicas estatais.

3.2.3.1 **No ordenamento português**

No ordenamento português, a sede legal do Direito Fiscal punitivo encontra-se no Regime Geral das Infracções Tributárias – RGIT, que entrou em vigor em 5 de julho de 2001 (lei n. 15/2001). Os propósitos que incentivaram a elaboração da citada lei, conforme justificação constante do relatório[317] preparatório da Resolução do Conselho de Ministros n. 119, de 14 de julho de 1997 – Bases Gerais de Reforma Fiscal da Transição para o século XXI foram: 1. dar maior unidade à matéria do Direito Fiscal punitivo, e 2. radicar o Direito Fiscal punitivo na matriz fundamental do Direito Penal[318].

Quanto à pretensão do RGIT de unificar os princípios e regras processuais aplicáveis às infrações tributárias, a tal fato a doutrina portuguesa vem dando enorme relevância, porque até então as infrações de caráter punitivo, relativas ao domínio dos impostos de alfândega e dos demais impostos administrados pela Direcção Geral dos Impostos haviam sido tratadas como

[317] PORTUGAL. Ministério das Finanças. Estruturar o sistema fiscal do Portugal desenvolvido: Relatório de apoio à resolução do conselho de ministros sobre os quadros gerais para a reforma fiscal no limiar do século XXI. In: *Estruturar o sistema fiscal do Portugal desenvolvido*: Textos fundamentais da reforma fiscal para o século XXI. Coimbra: Almedina, 1998, ponto 22, p. 213-218.

[318] De acordo com Isabel Marques da Silva, chegou-se inclusive a ponderar a integração dos crimes fiscais no Código Penal, o que não foi levado adiante por ter pouco apoio no direito comparado, apesar de ter sido a solução adotada pela Espanha, e também por implicar tal solução em necessário abandono da responsabilidade das pessoas coletivas por crimes fiscais, por fidelidade ao princípio *societas delinquere non potest*, presente no Código Penal Português. SILVA, Isabel Marques da, op. cit., p. 15.

matérias diversas, em relação a que se aplicava legislação específica em cada um dos referidos domínios, dotadas de divergências fundamentais quanto ao trato de questões referentes à responsabilidade das pessoas coletivas, ao concurso de infrações, à prescrição, entre outros[319].

O segundo objetivo, consistente em radicar o Direito Fiscal punitivo na matriz fundamental do Direito Penal, fica claro na própria definição de infração tributária, estabelecida na parte I dos Princípios Gerais, no Capítulo I, que trata das Disposições Comuns (art. 2º, n. 1, do RGIT), como *todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior.* Essa definição, por sua vez, reflete todos os elementos essenciais tanto ao conceito de crime, como de contra-ordenação, quais sejam: tipicidade, ilicitude, culpabilidade e anterioridade da lei instituidora do crime ou contra-ordenação, do que resulta indiscutível a natureza subjetiva da responsabilidade tributária.

Esse mesmo art. 2º reparte as infrações tributárias entre crimes (Parte III, Título I, do RGIT) e contra-ordenações (Parte III, Título II, do RGIT), do que resulta uma dupla natureza de processo, a depender do tipo de infração, quais sejam: o processo penal tributário para os crimes (Parte II, Capítulo I, do RGIT), e o processo de contra-ordenação tributário (Parte II, Capítulo II, do RGIT), para as contra-ordenações.

No que concerne às contra-ordenações, que é o foco da questão ora tratada por coincidir com o conteúdo das aqui denominadas infrações administrativas tributárias, o RGIT introduziu uma distinção entre contra-ordenações simples e graves[320], correspondendo as primeiras àquelas cujo limite máximo da *coima* não exceda €3750, sendo graves aquelas outras que ultrapassem tal valor ou que sejam expressamente consideradas pelo legislador como graves.

---

[319] SILVA, Isabel Marques da, op. cit., p. 13. Esta autora às págs. 32 e 33 de sua obra, chama atenção ao fato de que, a despeito da unificação viabilizada pela citada lei, ainda ficaram de fora tanto as contra-ordenações da segurança social, quanto as infrações em matéria de imposto automóvel.

[320] Por força dessa distinção, por exemplo, o art. 75º do RGIT determina que a possibilidade de antecipação do pagamento da coima, em cujos termos a coima se reduz ao mínimo legalmente estabelecido e o infrator paga apenas metade das custas processuais, apenas existe para as contra-ordenações simples, não para as graves.

Já o art. 24º prevê que *salvo disposição* "expressa da lei em contrário, as contra-ordenações tributárias são sempre puníveis a título de negligência", o que constitui regra inversa à que vigora para os crimes, inclusive os tributários, por força do art. 13º do Código Penal Português. A disposição, inclusive, veio afastar a regra geral estabelecida no art. 8º, do decreto-lei n. 433/82 (regime geral das contra-ordenações), segundo o qual: 'só é punível o facto praticado com dolo, ou nos casos especialmente previstos na lei, com negligência. De um modo abreviado, pode-se dizer que na negligência há a omissão de um dever de cuidado ou diligência, que torna a conduta censurável" (PINTO; BRAVO, 2002, p. 108-110)[321].

No caso do ordenamento português, a aplicação da responsabilidade objetiva está fora de questão, posto a própria definição de infração pressupor o elemento culposo, como visto, a despeito de bastar a negligência[322] para poder ser configurada a responsabilidade pela infração. Também, está longe de ser pacífica a aplicação da presunção, em matéria de negligência, a despeito de existirem alguns posicionamentos jurisprudenciais que a afirmem (SILVA, 2002, p. 105) [323].

Por sua vez, o art. 27º do RGIT estabelece algumas regras aplicáveis à determinação da medida da *coima*, cuja graduação deve levar em conta a gravidade do fato, a culpa do agente, a situação econômica do agente, e, sempre que possível, exceder o benefício que o agente retirou da prática da contra-ordenação.

---

[321] PINTO, António Augusto Tolda; BRAVO, Jorge Manuel Almeida dos Reis. *Regime geral das infrações tributárias e regimes sancionatórios especiais anotados*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002, p. 108-110.

[322] De acordo com o art. 15, do Código Penal Português: Age com negligência quem, por não proceder com cuidado a que, segundo as cirgunstâncias está obrigado e de que é capaz: a) Representa como possível a realização de um facto correspondente a um tipo de crime, mas actua sem se conformar com essa realização; b) Não chega sequer a representar a possibilidade de realização do facto. Como refere Cavaleiro Ferreira, as alíneas a e b indicam duas modalidades distintas, quanto ao elemento cognoscitivo, quais sejam: ou o agente prevê a possibilidade de realização do ato ilícito, tem dela consciência (representa, na terminologia legal), e aí está-se diante da culpa consciente (alínea a); ou o agente não previu, não teve consciência (não representou, na terminologia legal), a possibilidade de realização do fato ilícito, e aí está-se diante da culpa inconsciente (alínea b). FERREIRA, Manuel Cavaleiro. *Lições de direito penal*. Lisboa: Editorial Verbo, 1985, p. 189.

[323] SILVA, Isabel Marques. Reflexões acerca da culpabilidade nas contra-ordenações fiscais–a apropósito de dois acórdãos do Tribunal Central Administrativo. *Direito e Justiça*, v. XVI, Lisboa, tomo 2, 2002, p. 105 ss.

Vê-se, portanto, a preocupação da citada lei com o aspecto subjetivo, ou seja, com o título da conduta do agente infrator, seja para fins de responsabilizá-lo, por pressupor, pelo menos, que sua conduta seja negligente, seja para fins de classificar sua infração como simples e grave e, com base nisso, impor regime diverso, ou ainda para graduar a imposição da sanção aplicável.

3.2.3.2 **No ordenamento espanhol**

Na Espanha, o texto constitucional de 1978, em seu art. 25[324], institui uma fórmula comum às penas e sanções administrativas de respeito aos princípios da legalidade, tipicidade e irretroatividade[325]. O Tribunal Constitucional Espanhol, por sua vez, vem entendendo que esta regulação unitária das sanções penais e administrativas é mais ampla, na medida que a jurisprudência constitucional tem colocado ambos poderes como partes integrantes de uma unidade superior, o *ius puniendi* do Estado, que se rege por alguns princípios constitucionais que são comuns a todo o ordenamento sancionador, seja ele penal ou administrativo, aí incluindo-se,o tributário.

---

[324] Art. 25. 1. – Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que em el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento. En comentário ao dispositivo, Guerra Reguera anota: "No ignoramos que este precepto hace uso de una terminología que puede invitar a confusiones: habla de «legislación vigente» en lugar de «Ley», pero es indudable que no faltan razones para sostener con firmeza que por la misma hay que entender «norma jurídica con rango formal de Ley».[...]. Asimismo, el artículo 127 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, de 6 de noviembre de 1992, establece que «la potestad sancionatoria de la Administración ... se ejercerá cuando haya sido expresamente atribuida por una norma con rango de Ley». Y en el ámbito que más directamente nos interesa, el tributario, tendremos que prestar nuestra atención al tenor del artículo 77.1 de la Ley General Tributaria: «Son infracciones tributarias las acciones u omisiones tipificadas y sancionadas en las Leyes». GUERRA REGUERA, Manuel. *Condonacion de sanciones tributarias y principios constitucionales*. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 70/71.

[325] Por sua vez, existe na LGT (art. 10.2, §§1º e 2º) menção expressa à retroatividade de normas que regulem o regime de infrações e sanções, quando sua aplicação resulte mais favorável ao interessado. Sobre a retroatividade favorável no ordenamento espanhol, ver: LAMOCA PÉREZ, Carlos. *Infracciones y sanciones tributarias*.Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2005, p. 27-30.

Em que pese a concepção acima descrita da existência de um genérico *ius puniendi* do Estado de que derivariam princípios comuns ao Direito Penal e ao Direito Administrativo sancionador, a tendência continua sendo subordinar este último ao primeiro e, conseqüentemente, declarar a aplicação dos princípios penais ao âmbito de aplicação das sanções administrativas.

A perspectiva jurisprudencial de abordar o tema tem sua origem na STC 18/1981, de 8 de junho (RTC 1981, 18), onde o Tribunal Constitucional afirma que;

> [...] a Constituição incorpora um sistema de valores cuja observância requer uma interpretação finalista da Norma Fundamental, do que infere que os princípios inspiradores da ordem penal são de aplicação, com certos matizes, ao Direito Administrativo sancionador, vez que ambos são manifestações do ordenamento punitivo do Estado, tal como reflete a própria Constituição,

para então concluir:

> As considerações expostas em relação ao ordenamento punitivo e a interpretação finalista da Norma Fundamental nos leva à idéia de que os princípios essenciais, refletidos no artigo 24 da Constituição em matéria de procedimento têm de ser aplicáveis à atividade sancionadora da Administração na medida necessária para preservar os valores essenciais que se encontram na base do preceito, e a segurança jurídica que garante o art. 9 da Constituição. Não se trata, portanto, de uma aplicação literal, dadas as diferenças apontadas, mas sim com o alcance que requer a finalidade que justifica a previsão constitucional.[326]

Estabelece, portanto, o Tribunal Constitucional Espanhol, a existência de limites ao poder sancionador da Administração que, contemplados do ponto de vista dos cidadãos, transformam-se em direitos subjetivos fundamentais de apenas sofrer aplicação de sanção administrativa em condição de respeito aos princípios constitucionais da legalidade e tipicidade, irretroatividade, culpabilidade, proporcionalidade, *non bis in idem,* entre outros (Sentencia 77/1983, de 3 de outubro- RTC 1983, 77) [327].

[326] Decisão citada por: FUSTER ASENCIO, Consuelo, op. cit., p. 35-36. (Tradução livre da autora)
[327] Decisão citada por: FUSTER ASENCIO, Consuelo, op. cit., p. 43. (Tradução livre da autora)

Não se pode deixar de ressaltar que o Tribunal Constitucional reconhece que não se trata de uma aplicação literal dos princípios penais à atividade sancionadora da Administração, mas que

> [...] existe a necessidade de se levar em consideração que a recepção dos princípios constitucionais da ordem penal pelo Direito Administrativo Sancionador não pode fazer-se mecanicamente e sem matizes, isto é, sem ponderar os aspectos que diferenciam a um e outro setor do ordenamento jurídico (STC 76/1990, de 26 de abril - RTC 1990, 76)[328] .

O fato do Direito Administrativo sancionador ser regido pelos princípios próprios da ordem penal não significa que os mesmos incidam com idêntica intensidade. Por exemplo, para o Direito Penal, o princípio da legalidade[329], conforme doutrina espanhola majoritária, traduz-se em uma reserva de lei orgânica, o que não se exige para a definição de infrações e sanções administrativas, sem que com isso se desnaturalize a previsão constitucional de reserva legal. Para Pérez Royo (1986, p. 272)[330],

> [...] a Constituição em seu art. 25 tem-se limitado a estabelecer genericamente a reserva de lei para um e outro tipo de instituições, deixando aberta a possibilidade – que deverá concretizar-se com a invocação de outros preceitos constitucionais, como os arts. 53.1 e 81.1, de ulteriores diferenciações dentro desta reserva (reserva de lei orgânica/ordinária; reserva absoluta/ reserva relativa).

O princípio da culpabilidade não aparece expressamente reconhecido na Constituição Espanhola, mas, a despeito disso, o Tribunal Constitucional tem afirmado o seu *status* constitucional: "[...] a Constituição consagra sem dúvida o princípio de culpabilidade como princípio estrutural do Direito Penal (STC 150/1991, de 4 de julho (RTC 1991, 150)" [331]. No

[328] FUSTER ASENCIO, Consuelo, op. cit., p. 87. (Tradução livre da autora)
[329] Sobre o conteúdo do princípio da legalidade para a dogmática penal, ver: DOMÍNGUEZ VILA, Antonio. *Constitución y Derecho Sancionador Administrativo.* Madrid: Marcial Pons, 1997, p. 208 ss.
[330] PÉREZ ROYO, F. *Los Delitos y las infracciones em materia tributaria*. Madrid: IEF, 1986, 272.
[331] FUSTER ASENCIO, op.cit., p. 83. (Tradução livre da autora).

ordenamento espanhol, o princípio da culpabilidade[332] apresenta uma tripla significação: 1. a culpabilidade entendida como fundamento da pena; 2. a culpabilidade como elemento de medição da pena (dosimetria punitiva), e 3. culpabilidade como o contrário da responsabilidade pelo resultado, sendo as formas de imputação o dolo e a culpa[333].

Uma questão muito debatida no Direito Tributário espanhol[334] tem sido a consideração ou não da culpabilidade para fins de, uma vez cometida a infração administrativa, poder-se aplicar a sanção correspondente. Tradicionalmente, considerava-se que o princípio penal *nullum crimen sine culpa* não se aplicava ao campo do direito sancionador administrativo, de modo que a Administração estava legitimada para sancionar sobre a base do objetivo incumprimento do preceito, por parte do sujeito obrigado. Atualmente, tanto em nível normativo como jurisprudencial, a culpabilidade aparece como integrante da infração tributária. Assim, por exemplo, a STS de 30 de março de 1987 (RJ 1987, 4162), após afirmar a identidade dos princípios do Direito Penal e do Direito Administrativo sancionador, declara: "[...] do exposto deriva a exigência de um elemento subjetivo na infração administrativa, o que implica que a reprimenda que a sanção representa só será procedente quando a conduta tipificada possa ser atribuída a um autor a título de dolo ou culpa"[335]

No âmbito normativo, o artigo 77.1, na redação dada pela lei n. 10/1985, de 26 de abril, que modificou a Lei Geral Tributária, assinala que as infrações tributárias são sancionáveis inclusive "a título de simples negligência". A despeito de tal previsão haver renovado o questionamento sobre se daí deveria deduzir-se que o sistema espanhol havia instaurado a

---

[332] Para uma análise monográfica do tema, ver: DEL TESO, Ángeles de Palma. *El principio de culpabilidad en el Derecho Administrativo Sancionador*. Madrid: Tecnos, 1996.
[333] Nesse sentido, ver: FUSTER ASENCIO, op. cit., p.83.
[334] Para um conhecimento detalhado do tema, ver: PÉREZ ROYO, F. *Infracciones y sanciones tributarias*. Madrid: IEF, 1972, p. 80 ss; NIETO, A, op. cit., p. 336 ss; DEL POZO LÓPEZ, J. *La culpabilidad en los ilícitos tributarios*. Madrid: IEF, 1983, p. 251 ss.
[335] FUSTER ASENCIO, op. cit., p. 86. (Tradução livre da autora)

responsabilidade objetiva ou, por outro lado, se a partir do pressuposto do dolo e da culpa, teria a lei exigido, quanto menos, a culpa mais leve, a questão foi resolvida pelo Tribunal Constitucional que, na STC 76/1990, de 26 de abril (RTC 1990, 76), estabelece:

> Diferentemente do que tem ocorrido com o Código Penal, em que foi substituído aquele termo (refere-se a voluntárias) pela expressão dolosas ou culposas, na LGT foi excluída qualquer adjetivação das ações ou omissões constitutivas de infração tributária. Mas isso não pode levar à errônea conclusão de que se tenha suprimido na configuração do ilícito tributário o elemento subjetivo da culpabilidade para substituí-lo por um sistema de responsabilidade objetiva ou sem culpa. Na medida em que a sanção das infrações tributárias é uma das manifestações do "ius puniendi" do Estado, tal resultado seria inadmissível em nosso ordenamento. Mas, como se tem dito, nada disso ocorre. O próprio artigo 77.1 da LGT diz, em seu inciso segundo, que as infrações tributárias são sancionáveis "inclusive a título de simples negligência", o que com toda evidência significa, de um lado, que o preceito está dando por suposta a exigência de culpabilidade nos graus de dolo e culpa ou negligência grave e, de outro, que, mais além da simples negligência, as ações não podem ser sancionadas[336].

A ausência de dolo ou de qualquer grau de negligência impede impor-se responsabilidade ao sujeito infrator por seu comportamento, ainda que seja tipificado como infração pela lei, assim como a vigência da garantia de presunção de inocência no âmbito dos procedimentos administrativos sancionadores, exige que seja a Administração a que comprove a existência dos elementos objetivo e subjetivo da infração (ou seja, a conduta típica e o título de imputação correspondente, seja dolo ou culpa). Por sua vez, cabe ao sujeito infrator a prova de ocorrência de alguma circunstância exoneradora de responsabilidade, se pretende eludir a imposição da sanção correspondente (ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO, 2005, p. 659)[337].

[336] FUSTER ASENCIO, op, cit. p. 87. (Tradução livre da autora)
[337] Esse é o entendimento da Advocacia Geral do Estado, quando comenta a sentença de 04 de março de 2004 (RJ 2004, 2116). ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO. Dirección del Servicio Jurídico del Estado, op. cit.

Além dos princípios constitucionais aplicáveis, e salvo disposições específicas relacionadas a alguns tributos, o disciplinamento legal acerca das infrações e sanções administrativas em matéria tributária, no âmbito do ordenamento espanhol, encontra-se previsto na Lei Geral Tributária (Capítulo VI do Título II), na Lei de Direitos e Garantias dos Contribuintes (lei n. 01/18) e no Real Decreto 1930/1998, que dispõe sobre o desenvolvimento do regime sancionador tributário.

3.2.3.3 **No ordenamento italiano**

O sistema italiano de aplicação de sanções administrativas por violação de normas tributárias foi inteiramente reformado a partir da publicação do Decreto Legislativo n. 472, de 18 de dezembro de 1997 que, por sua vez, veio fechar um longo percurso de trato da matéria relacionada à sanção administrativa tributária, iniciado pela lei n. 4, de 7 de janeiro de 1929, que dispunha sobre "Normas Gerais para a repressão das violações às leis financeiras"(FEDERICO, 2000, p. 281) [338].

Segundo Francesco Tesauro (2000, p.281)[339], analisando-se as características das infrações e sanções administrativas desde um ponto de vista de sua evolução histórica, pode-se verificar a existência de dois modelos distintos: um mais tradicional e um outro mais recente. O modelo tradicional[340] pode ser definido como sendo de cunho ressarcitório ou patrimonialístico,

[338] Sob a égide da Lei n. 4/29, mas já nos anos 90, Lorenzo del Federico escreve: "Esaminando i principi generali della legge n. 4/1929, con particolare riferimento alle sanzioni amministrative pecuniarie, autorevole dottrina ha evidenziato come il diritto positivo mostri la prevalenza degli schemi civilistici nella disciplina dell`obbligazione al pagamento della sanzione, e la prevalenza di schemi penalistici nella disciplina della condotta violatrice delle prescrizioni, in presenza di una commistione di tecniche normative e principi recepiti promiscuamente dal diritto civile e dal diritto penale.DEL FEDERICO, Lorenzo. *Le Sanzioni Amministrative nel Diritto Tributario*. Milano: Giuffrè, 1993, p. 41.

[339] TESAURO, Francesco, op. cit., p. 281ss.

[340] Para Falsitta, no modelo resarcitório da lei de 1929, "[...] non si aveva di mira la mortificazione, l´afflizione, l´intimidazione del colpevole ma la semplice eliminazione delle conseguenze prodotte dall´illecito sul patrimonio dell´ente impositore". FALSITTA, Gaspare, op. cit., p. 587.

na medida que na disciplina da matéria, o legislador tinha como objetivo a obtenção, pela Administração, de uma entrada pecuniária, em vista da violação de um dever ou omissão, mais que punir o transgressor. Por sua vez, o modelo recente[341], contrariamente, é do tipo personalístico, ou seja, as características do ilícito administrativo e da respectiva sanção estão muito mais próximas dos ilícitos e sanções de Direito Penal, na medida que o princípio inspirador da disciplina é muito mais punir o infrator, que obter um ingresso correlato ao dano provocado.

A reforma realizada a partir da publicação do Decreto Legislativo n. 472, de 18 de dezembro de 1997, introduziu, em substituição à lei n. 4/29, um novo sistema de princípios gerais em matéria de sanções administrativas tributárias que superou a antiga dicotomia existente entre pena pecuniária e *sopratassa*, introduzindo um tipo unitário de pena, denominado *sanzione pecuniaria* e algumas *sanzioni accessorie* (TESAURO, 2000, p. 281) [342].

Giuliano Tabet (2000, p. 5) [343] chama a atenção para os principais pontos da reforma promovida pelo citado decreto legislativo e sucessivos decretos modificativos e corretivos. Entre os pontos, destaca a importância do papel assumido pelo princípio da autonomia da obrigação sancionatória em relação à obrigação tributária. Assim, a sanção não é mais transmissível aos herdeiros, o procedimento de dilação probatória, por sua vez, também é diverso em relação àquele da obrigação tributária, entre outras disposições que demonstram a diferença de tratamento, tanto na perspectiva material quanto de procedimento, das sujeições às obrigações de cunho tributário, de um lado, e sancionatório, de outro.

---

[341] Que Falsitta denomita de *modello parapenalistico della riforma del 1997*, que optou decisamente per una soluzione che ricalca pedissequamente le norme del codice penale e finendo, cosí, per conferire alla sanzione amministrativa pecuniaria le sembianze di una sanzione penale (modello afflittivo e/ou di retribuzione morale). FALSITTA, op. cit, 1999, p. 587.

[342] Tesauro esclarece que as sanções administrativas, de acordo com lei 4/1929, eram de três espécies: “a. pena pecuniaria; b. soprattassa; c. chiusura di un esercizio pubblico o negozio o di uno stabilimento commerciale od industriale”. Quanto ao decreto legislativo 472/97, em suas palavras: “Il principale tipo di sanzione amministrativa non ha una denominazione specifica: è una sanzione pecuniaria, che si concreta nell´obbligo di pagare una somma di danaro. Ad essa si aggiungono sanzioni acessorie, con contenuto interdittivo.” TESAURO, Francesco, op. cit., p. 281.

[343] TABET, Giuliano. Considerazioni introduttive. ___. *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie. Torino*:Giappichelli, 2000, p. 5.

Uma outra indicação clara de adesão ao modelo penalístico é o tratamento da aplicação da lei sancionadora no tempo. Nesse ponto, a lei n. 689/1981 já havia normatizado o que era então pacífico na melhor doutrina acerca dos princípios comuns ao inteiro direito punitivo, quais sejam, a reserva de lei, a irretroatividade e a tipicidade, presentes igualmente no decreto legislativo, em seu art. 3º, § 1º.[344] Em acréscimo, o decreto legislativo veio introduzir o princípio da retroatividade da lei mais benigna e do *favor rei* [345] que, por sua vez, não eram previstos na lei n. 689/1981, além de serem negados pela lei n. 4/1929.

Ressalta-se, igualmente, a particular importância do princípio da responsabilidade pessoal[346], pelo que a prática do ilícito administrativo pressupõe a existência de dois elementos, quais sejam: 1. um comportamento (comissivo ou omissivo) violador de uma norma; 2. um elemento subjetivo, expresso através da imputabilidade[347] e da culpabilidade.

De acordo com o modelo personalístico, a sanção é sempre referível à pessoa física que materialmente cometeu a infração ou concorreu para cometê-la[348]. Nesse aspecto, a reforma delineou um perfil subjetivo do ilícito tributário particularmente complexo, centrado no princípio de que o ilícito não é referível ao contribuinte (ao sujeito passivo da obrigação tributária), mas à pessoa física que materialmente cometeu a infração. Assim, no novo sistema, o contribuinte responde pelo tributo, enquanto o transgressor responde pela sanção, podendo os dois sujeitos coincidirem ou não (caso da empresa, da sociedade, etc.). No entanto, a lei ressalva que a pessoa

---

[344] "Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione ed esclusivamente nei casi considerati dalla legge":

[345] Art. 2º , §2º - Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzione per un fatto che, secondo la legge posteriore, non costituisce violazione punible. Se la sanzione è stata già irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di indebito. Art. 2º , §3º - Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.

[346] Para maiores desdobramentos do princípio da personalidade no ordenamento sancionatório administrativo tributário da Itália, ver: DEL FEDERICO, Lorenzo. Il principio di personalità.In: TIBET, Giuliano. *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*. Torino: Giappichelli, 2000, p. 11-36.

[347] Art 4º - non può essere assoggettato a sanzione chi, al momento in cui ha commesso il fatto, non aveva, inbase ai criteri indicati nel Codice Penale, la capacità d´intendere e di volere.

[348] Art. 2º § 2º - la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione.

jurídica que se beneficia dos efeitos vantajosos da violação responde em via solidária pela sanção (arts. 2º , §2º e 11, §1º), com direito de regresso em relação ao transgressor.

A relação de dependência em respeito ao modelo penal fica também clara quando são analisadas as causas de exclusão da punibilidade, constantes do decreto legislativo n. 472/1997, em especial o erro de direito decorrente da ignorância inevitável da lei tributária (LOGOZZO, 2002).

Pelo exposto, vê-se que o ordenamento italiano, se comparado inclusive aos outros dois ordenamentos, português e espanhol, tem um sistema de imputação de sanção administrativa tributária em que fica clara a relevância dos princípios do Direito Penal e o aspecto subjetivo da imputação, o que se verifica através do modelo personalístico do Decreto Legislativo 472/1997, que age através da imputabilidade e culpabilidade, bem como da própria previsão da ignorância escusável da lei, como excludente da punibilidade.

3.2.4 O Sistema Tributário Nacional e a Responsabilidade por Infração Tributária: Exegese do art. 136, do CTN

No Direito Tributário brasileiro, alguns princípios do Direito Penal são unanimemente aceitos como aplicáveis às infrações e sanções administrativas, cingindo-se a discussão à sua graduação, ou seja, à medida e alcance de tais princípios quando aplicados em matéria de infração tributária de índole administrativa.

Esse é o caso, por exemplo, do art. 5º, II c/c art. 5º, XXXIX, da CF/1988 pelos quais ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, e não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal, respectivamente. Tais

dispositivos expressam a garantia da legalidade, unanimente aceita como de aplicação em matéria de infração administrativa tributária, de modo que o debate existente é, por exemplo, quanto à extensão da aplicação da legalidade em tal âmbito. Se, como no Direito Penal, também no Direito Administrativo sancionador existe a necessidade de reserva absoluta de lei, ou seja, se infração e sanção devem necessariamente estar previstas em lei no sentido material e também formal[349].

Um outro exemplo se pode extrair dos dispositivos constantes do art. 5º, LIV c/c art. 5º, LV, da CF/1988, pelos quais ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal, e aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e, aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, respectivamente.

Do mesmo modo, o devido processo legal e o direito ao contraditório e ampla defesa são assegurados, inquestionavelmente, no âmbito do processo administrativo sancionador tributário, existindo debate apenas em torno de sua amplitude, se, por exemplo, a garantia do devido processo legal, ampla defesa e contraditório pressupõem exigência de duplo grau de jurisdição, na esfera administrativa, como ocorre na esfera judicial[350].

Por sua vez, outros princípios do Direito Penal são igualmente de aplicação incontestável em matéria de infração administrativa tributária, desta feita por disposição expressa do Código Tributário Nacional, como é o caso do princípio da aplicação da lei posterior mais benéfica, bem como do princípio da interpretação mais favorável ao acusado, a teor do disposto nos arts. 106, II, e 112, do CTN[351].

---

[349] Para Hugo Machado, a definição dos ilícitos administrativos tributários encontra-se na legislação federal, estadual ou municipal, portanto, não apenas na lei. MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., pp. 115 e 438.
[350] Ver: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
[351] Art. 106 – A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
I – [...]
II – tratando-se de ato nã definitivamente julgado:
a)quando deixe de defini-lo como infração;

Tal situação é diferente quando se trata da exigência da culpabilidade em matéria de infração administrativa tributária, melhor dizendo, quando se defende a responsabilidade subjetiva como pressuposto para a aplicação da sanção administrativa tributária. A polêmica existente no Direito Tributário acerca da natureza objetiva ou subjetiva da responsabilidade por infração deve-se à interpretação do art. 136, do Código Tributário Nacional, que afirma: "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".

É importante dizer que tal dispositivo legal, desde a sua publicação, em outubro/1966, nunca sofreu qualquer reforma, a despeito das inúmeras mudanças na concepção tanto do Estado brasileiro, quanto de seu sistema constitucional e das relações fisco-contribuinte. Daí resulta a grande necessidade de serem empreendidos esforços para que a doutrina e os tribunais construam uma exegese acerca da responsabilidade por infração tributária mais em harmonia com o ordenamento constitucional e com as mudanças nas relações tributárias provocadas pelo Estado social e pela massificação das relações de tributação.

É exatamente esse um dos intentos deste trabalho, na medida em que a tese aqui sustentada é favorável a considerar que a infração administrativa não difere, no essencial, da infração penal, porque ambas decorrem do *jus puniendi* do Estado, que se entende uno, em que pesem as suas inegáveis diferenças formais. Não obstante, diante da afirmação legal de que a responsabilidade por infração tributária independe da intenção do agente, muitos estudiosos do

---

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
c)quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.
Art. 112 – A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:
I – à capitulação legal do fato;
II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
III – à autoria, imputabilidade ou punibilidade;
IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Direito Tributário interpretaram tal dispositivo como instituidor da responsabilidade objetiva, em matéria de infração tributária. É o posicionamento de grande parte da doutrina de Direito Tributário nacional (NASCIMENTO, 1999, p.143; OLIVEIRA, 2000, p. 204; TORRES, 1993, p. 218; JARDIM, 1994, p. 188; CASTRO, 2004, p. 365)[352], a exemplo de Paulo de Barros Carvalho (2002, p.508) [353] que afirma ser o art. 136 uma declaração de princípio em favor da responsabilidade objetiva, e de Sacha Calmon Navarro Coelho (2004, p. 430)[354], para quem *o* art. 136 recomenda a consideração objetiva do ilícito fiscal, mas dá ao legislador federal, estadual e municipal competência para fixar hipóteses em que deve ser considerado o fator volitivo (vontade) na configuração do tipo infracional.

Afirmar, no entanto, que a responsabilidade por infração "independe da intenção do agente," significa dizer que para a caracterização da responsabilidade por infração tributária é irrelevante a presença do dolo, o que por sua vez não importa afastar a discussão sobre a culpa em sentido estrito, isso porque o dolo é que é intencional, não a culpa. Ou seja, o art. 136 não pode ser interpretado no sentido de entender-se que é inadmissível a alegação do acusado de ausência de culpa para eximir-se da responsabilidade por infração. Por outro lado, o acusado não pode valer-se apenas da ausência de dolo para eximir-se da responsabilidade em questão.

A responsabilidade objetiva é aquela para qual não tem relevância o elemento subjetivo: comprovado o nexo de causalidade entre a conduta do acusado e a infração, resta configurada a responsabilidade, sem que o acusado possa valer-se de qualquer tipo de defesa com base na ausência de culpa e, logicamente, também de dolo. Já a responsabilidade subjetiva pressupõe a

---

[352] Nesse sentido, ver: NASCIMENTO, Carlos Valder. *Curso de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.143; OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Respon-sabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 204; TORRES, Ricardo Lobo, op. cit., 1993, p. 218; JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 188, e CASTRO, Alexandre Barros. *Manual de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 365.

[353] CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., 2002, p. 508.

[354] COELHO, Sacha Calmon Navarro. Infração Tributária e Sanção. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 430.

presença de dolo ou culpa. No caso do art. 136, o legislador deixou bem claro que a responsabilidade por infração tributária pode ocorrer mesmo nos casos em que não haja dolo ou, nas palavras da lei, a responsabilidade independe da intenção do agente. Por sua vez, essa afirmação não pode conduzir à interpretação de que a responsabilidade seja objetiva, até porque a responsabilidade objetiva deve ser expressa. A previsão legal é no sentido de que, para ser responsabilizado por infração tributária, não tem que se agir com dolo, mas também pode ser responsabilizado o que age com culpa, que pode decorrer da negligência, a qual, por sua vez, independe da intenção do agente, como preceitua o caput do art. 136.

Esse é o entendimento de alguns autores (ROLIM; SOUTO, 2004, p. 243),[355] a exemplo de Luciano Amaro (2004, p.431)[356], para quem "subjaz à responsabilidade tributária a noção de culpa, pelo menos *stricto sensu*, pois, ainda que o indivíduo não atue com consciência e vontade do resultado, este pode decorrer da falta de diligência (portanto, de negligência) sua ou de seus prepostos, no trato de seus negócios", e de Kiyoshi Harada (2005, p.491)[357], que explica:" [...] dizer que independe da intenção do agente significa que independe da vontade consciente e livre de praticar a conduta antijurídica, ou seja, independe do dolo, bastando a conduta culposa".

Hugo de Brito Machado entende que:

> [...] o art. 136 não estabelece a responsabilidade objetiva em matéria de penalidades tributárias, mas a responsabilidade por culpa presumida, e continua: A diferença é simples. Na responsabilidade objetiva não se pode questionar a respeito da intenção do agente. Já na responsabilidade por culpa presumida tem-se que a responsabilidade independe da intenção apenas no sentido de que não há necessidade de se demonstrar a presença de dolo ou de culpa, mas o interessado pode excluir a responsabilidade fazendo a prova de que, além de não ter a intenção de infringir a norma,

[355] Conferir, também: ROLIM, João Dácio; SOUTO, Daniela Silva de Guimarães. Sanções administrativas tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 243.
[356] AMARO, Luciano, op. cit., p.431.
[357] HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. São Paulo: Atlas, 2005, p. 491.

> teve a intenção de obedecer a ela, o que não lhe foi possível fazer por causas superiores à sua vontade (2003, p. 142) [358].

Particularmente, este estudo faz algumas restrições em relação à forma como Hugo de Brito Machado coloca a questão. Em primeiro lugar, porque a responsabilidade por infração tributária não pode ser definida como responsabilidade por culpa presumida, posto que, apesar de a responsabilidade tributária não depender do dolo, a sua presença apenas confirma a responsabilidade, não a afasta. Assim, definir a responsabilidade por infração tributária como responsabilidade por culpa presumida faz confundir os elementos dolo e culpa como se culpa presumida fosse um gênero em que se incluísse o dolo (vontade consciente de adotar a conduta ilícita) e a culpa, o que não é verdade. Em segundo lugar, porque não é que na responsabilidade objetiva não se possa questionar a intenção do agente, como diz o referido autor[359]. Na responsabilidade objetiva não se pode questionar nem a intenção dolosa, nem a culpa. Em terceiro lugar, porque, diferentemente do autor, para quem "a responsabilidade independe da intenção apenas no sentido de que não há necessidade de se demonstrar a presença de dolo ou de culpa", a intencionalidade não guarda relação com a culpa que, em regra, é não intencional, mas apenas com o dolo que se caracteriza como necessariamente intencional. O autor parece confundir a natureza objetiva ou subjetiva da responsabilidade por infração com a questão do ônus de provar o dolo ou a culpa, para fins de responsabilização, o que fica claro quando afirma: "Uma coisa é não ser necessária a presença do elemento subjetivo por ser ele presumido. Coisa diversa é a responsabilidade objetiva". (MACHADO, 2004, p. 175).

---

[358] MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., 2003, p. 142.

[359] Em artigo posterior, o autor parece rever esse posicionamento, na medida que escreve: "Realmente, em se tratando de responsabilidade objetiva não se pode questionar a culpa em nenhuma de suas formas de manifestação. Culpa in eligendo é culpa na escolha daquele que a final praticou o ato ilícito. Culpa in vigilando é culpa na fiscalização de sua atividade. Em qualquer caso se estará cogitando do elemento subjetivo, e assim admitindo que não se trata de responsabilidade objetiva. MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das sanções tributárias". In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.), op. cit., 2004, p. 175.

A consideração do elemento subjetivo na responsabilidade por infração tributária começa a contar com a adesão, inclusive, de órgãos julgadores administrativos, é o que se identifica em recente julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais – 1ª Turma[360] que, por maioria de votos, decidiu: "O lançamento efetuado com dados cadastrais espontaneamente declarados pelo contribuinte que, induzido pelas informações prestadas pela fonte pagadora, incorreu em erro escusável no preenchimento da declaração, não comporta multa de ofício".

Também o Superior Tribunal de Justiça vem dando claros indicativos de consideração da culpabilidade, em matéria de responsabilidade por infração, como se percebe nas seguintes decisões:

> Ementa: Tributário. Execução Fiscal. ICMS. Infração Tributária. Quebra do Diferimento. Comprador Irregular. Vendedor de Boa-fé. Responsabilidade objetiva. Não-ocorrência. Responsabilidade Tributária. Art. 128 do CTN. Reexame de Lei Estadual. Súmula 280/STF.
> 1. A responsabilidade pela prática de infração tributária, malgrado o disposto no art. 136 do CTN, deve ser analisada com temperamentos, sobretudo quando não resta comprovado que a conduta do vendedor encontrava-se inquinada de má-fé. Em hipótese como tais, tem emprego o disposto no art. 137 do CTN, que consagra a responsabilidade subjetiva. Precedentes. [...] (REsp. n. 267.546 – MG, Rel. Min. João Otávio de Noronha, STJ, 2ª T, DJU 1 de 01.02.2006, p. 473).

> Ementa: Tributário. Imposto de Importação. Veículo Usado Importado. Apreensão de Mercadoria Adquirida no Mercado Interno. Pena de Perdimento. Terceiro de Boa-fé.
> 1. A aquisição, no mercado interno, de mercadoria importada, mediante nota fiscal, gera a presunção de boa fé do adquirente, cabendo ao Fisco a prova em contrário.
> 2. A pena de perdimento não pode desconsiderar a boa fé do adquirente, assentada pela instância a quo com ampla cognição probatória, maxime, quando o veículo fora adquirido, originariamente, em estabelecimento comercial sujeito a fiscalização, desobrigando-se o comprador a investigar o ingresso da mercadoria no país. [...] (REsp n. 658.218 – RS, Rel. Min. Luiz Fux, STJ, 1ª T, DJU 1 de 25.04.2005, p. 242)[361].

[360] Processo n. 10983.001928/97-18. Recurso n. 106-015782.1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Rel. Remis Almeida Estol. Por maioria. DOU 1 de 21.02.2006, p. 102, também publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n. 128, de maio 2006, p. 218.

[361] No mesmo sentido: REsp n. 718.021 – DF, Rel., Min. Luiz Fux, STJ, 1ª T, DJU 1 de 22.05. 2006, p. 153-154. Ver também: REsp n. 290. 227 – MG, Rel. Min. Franciulli Neto, STJ, 2ª T, DJU de 06.02.2006, p. 232-233.

3.2.5. A Interpretação Razoável da Norma como Eximente da Responsabilidade por Infração Tributária

Assumida a natureza subjetiva da responsabilidade por infração tributária, como desenvolvido no item anterior, passa-se à análise do problema sobre a aplicabilidade ou não da sanção, quando o sujeito conta com um critério de interpretação razoável em seu favor. O objetivo é verificar se, nessas condições, o sujeito pode ou não ser responsabilizado como conseqüência da presença ou ausência da culpabilidade[362].

A interpretação razoável da norma é uma das circunstâncias eximentes da responsabilidade por infração tributária presente no ordenamento espanhol e explícita na lei n. 25, de 20 de julho de 1995, em seu art. 77.4, que disciplina a eximente de responsabilidade por infração tributária nos seguintes termos:

> [...] quando se tenha posto a diligência necessária no cumprimento das obrigações e deveres tributários. Em particular, se entenderá que se tem posto a diligência necessária quando o contribuinte tenha apresentado uma declaração veraz e completa e tenha praticado, em seu caso, a correspondente autolançamento, amparando-se em uma interpretação razoável da norma (tradução livre da autora).

A despeito de a previsão legal da referida circunstância eximente ter sido uma inovação da lei n. 25/95, no âmbito normativo, Susana Aníbarro Pérez (1999, p.16)[363] chama a atenção para o fato de que o caráter de novidade radica unicamente em sua presença num texto legal, mas não quanto ao seu reconhecimento e aplicação efetivos. Ou seja, a despeito de antes da lei n. 25/1995 não existir qualquer previsão normativa sobre a interpretação razoável como eximente

[362] A interpretação razoável como eximente da responsabilidade tributária já foi tratada em artigo de BIN, Eduardo Fortunato. A interpretação razoável da norma como excludente das multas tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 79, São Paulo: Dialética, 2002, p. 41/48. O autor, no entanto, desenvolveu a questão de modo dessemelhante ao aqui posto.

[363] ANÌBARRO PÉREZ, Susana. *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*. Valladolid: Lex Nova, 1999, p.16.

da responsabilidade por infração tributária, tal circunstância já vinha sendo reconhecida e aplicada pelos Tribunais de Justiça e também pelos Tribunais Econômico-Administrativos.

Isso se deveu, em especial, à percepção da jurisprudência espanhola acerca das mudanças ocorridas na relação Fisco-contribuinte, e foi adquirindo crescente relevância, à proporção que foi também crescendo o protagonismo do contribuinte na relação fiscal e na gestão do sistema tributário, bem como na medida que também ia aumentando o volume e a complexidade da legislação tributária.

A tomada de consciência da jurisprudência espanhola acerca do novo papel imposto ao sujeito passivo da obrigação tributária veio acompanhada de um sentimento sobre a necessidade de ser reforçado o princípio da culpabilidade em matéria de infração tributária[364], o que ficou bastante claro quando foi feita a exposição sobre como a responsabilidade por infração é tratada no ordenamento espanhol, onde ficou explícita a enorme importância da jurisprudência espanhola no tratamento da matéria, inclusive, antecipando-se às próprias previsões legais, no sentido de proteger o sujeito passivo da aplicação de sanções irrazoáveis e descoladas de considerações sujetivas acerca da conduta infratora.

A importância do papel desempenhado, em especial, pelo Tribunal Constitucional e pelo Tribunal Administrativo Espanhol é apontada pela doutrina que também destaca a primordial contribuição que a jurisprudência espanhola tem dado para a configuração do significado e conteúdo da culpabilidade no Direito Administrativo sancionador. De fato, se é certo que os princípios informadores do Direito Penal são de aplicação ao Direito Administrativo sancionador espanhol, não se pode ignorar que ambas categorias de ilícitos não são nem nunca serão o mesmo, daí porque a aplicação dos princípios de Direito Penal não pode se dar de maneira

[364] Para Nieto García, “la evolución de la culpabilidad en el Derecho administrativo sancionador es la historia de su progresiva aceptación, que corre, además, paralela a la de la aproximación de este Derecho al penal”. NIETO GARCÍA, Alejandro, op. cit., p. 173-174.

mecânica. A tarefa de transposição de princípios de um a outro âmbito tem que considerar os matizes que necessariamente devem operar, para cuja indicação a jurisprudência tem se empenhado bastante (ANÌBARRO PÉREZ, 1999, p. 30)[365].

Essas palavras introdutórias da análise da circunstância eximente da responsabilidade por infração têm o objetivo de chamar a atenção para o fato de que a compreensão acerca da necessidade de se empreender uma análise do aspecto subjetivo da responsabilidade por infração e da verificação do título da conduta do sujeito infrator, não tem que ser, necessariamente, resultado de uma alteração legislativa, mas sim, de uma mudança do modo de ver e interpretar o Direito Tributário e as relações que dele decorrem. Estas devem ser encaradas por uma ótica de respeito e consideração tanto ao papel de fiscalização e controle exercido pela Administração tributária, quanto ao papel de aplicação e interpretação da legislação tributária, imposta ao sujeito passivo através da sua sujeição ao auto-lançamento e às inúmeras e custosas obrigações acessórias.

Do mesmo modo que os princípios de Direito Penal não podem ser aplicados mecanicamente aos ilícitos e sanções administrativas, sem que se considere suas nuances próprias, é claro que a jurisprudência e previsão normativa de ordenamentos estrangeiros também não podem ser transpostas ao direito nacional de qualquer maneira, sem que se considere as especificidades do ordenamento a que se pretende transpor a experiência alienígena. Ocorre que os fenômenos que embasam e legitimam a tese que ora se defende são experenciados em larga escala tanto nos países desenvolvidos, como em desenvolvimento, de modo que suas repercussões ocorrem tanto na Espanha, em Portugal e na Itália, como no Brasil, com a diferença de que, face ao maior desenvolvimento e à maior consolidação do Estado social de Direito na

[365] Susana Aníbarro Pérez diz que não se pode deixar de reconhecer o mérito e o valor que indiscutivelmente têm os critérios que já desde antes da Gonstituição de 1978 tem assentado em matéria de culpabilidade o Tribunal Supremo e, em geral, sobre todas as questões que suscita o Direito Administrativo sancionador.

Europa continental, o tempo para que o ordenamento jurídico assimile as mudanças nas relações sociais e institucionais, em regra, nesses países é mais curto.

Assim, todo o fenômeno que envolve a massificação das relações tributárias, o agigantamento do volume das normas sobre tributação, a transferência do papel de interpretação e aplicação da legislação tributária ao sujeito passivo, a imputação de obrigações acessórias em número e custo excessivos, é sentido e experenciado no Brasil[366]. Todavia, percebe-se que o enfrentamento dessa realidade não foi suficiente para modificar a forma de pensar, raciocinar, interpretar e resolver os problemas relacionados ao Direito Tributário, em especial, à Justiça tributária. Ao contrário, ainda hoje prevalece a atitude doutrinária fulcrada em um formalismo exacerbado, que prefere fechar os olhos à realidade do que olhar o Direito de forma diferente, para poder interpretá-lo conforme a realidade. Não é à toa que, ainda hoje, parte da doutrina[367] nega a existência do auto-lançamento, por absoluto apego a uma interpretação legal descolada da realidade, ou que interpreta o art. 136 do CTN como instituidor de uma responsabilidade objetiva, sem sequer levar em consideração se, diante da atual configuração da relação tributária, essa é a interpretação mais razoável e mais justa do citado dispositivo legal.

Parece claro que nem o art. 136 do CTN, nem qualquer outra norma legal ou princípio do ordenamento nacional é capaz de contrariar a evidência de que a existência de dolo ou culpa é condição necessária, como também suficiente, para a configuração de uma infração administrativa tributária, na medida em que a responsabilidade, pelo simples resultado, não condiz com o atual desenho da relação de tributação.

Para que se possa sancionar as infrações administrativas, portanto, deve ocorrer, indistintamente, o dolo ou a culpa do sujeito infrator, o que não impede que para situações

[366] Ver: BORGES, José Souto Maior, op. cit., 2005, p. 73.
[367] Ver por todos: MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., 2003, p. 151.

particulares em relação a que se reconheça um comportamento de maior gravidade seja exigida a presença do dolo que, por sua vez, se for determinante de uma maior gravidade da sanção, resulta coerente com o princípio da proporcionalidade, que deve ter o papel de adaptar a sanção aplicável à gravidade do ilícito cometido.

No Direito Penal brasileiro, diferentemente, o dolo é o ponto de partida, o que é reflexo do parágrafo único, do art. 18, do Código Penal, na medida que dispõe que ninguém pode ser punido por culpa, a não ser naqueles crimes para os quais a lei, expressamente, prevê a punibilidade a este título. Ou seja, no Direito Penal, a punição por dolo é regra, enquanto a sanção por culpa é excepcional.

A aplicação do princípio da culpabilidade em matéria de infração administrativa tributária já tem suas nuances próprias fixadas pelo art. 136, do CTN: ele expressamente afirma que a responsabilidade independe da intenção do agente. Ou seja, diferentemente do Direito Penal, o princípio da culpabilidade nas infrações administrativas tributárias prescinde do dolo, o dolo não é regra, e a conduta infratora é punível tanto a título de dolo, como de culpa.

Como visto, dizer que a responsabilidade independe da intenção do agente é afirmar a desnecessidade da presença de dolo, para fins de punição do ilícito administrativo que, portanto, pode também ser punível a título de culpa. Por sua vez, é claro que o conceito de dolo e culpa deve ser buscado no Direito Penal, que define ambas condutas em seu art. 18, I e II.

Diz-se doloso o crime quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo, de modo que fica patente a sua intencionalidade. Esta se reflete tanto em querer o resultado, quanto em consentir o resultado, em virtude de ter assumido o risco de produzi-lo. Por sua vez, o crime é culposo quando o agente deu causa ao resultado por imprudência (prática de ato perigoso), negligência (falta de precaução) ou imperícia (falta de aptidão técnica, teórica ou prática). Assim, enquanto o dolo “gira em torno da vontade e finalidade do comportamento do

sujeito, a culpa não cuida da finalidade da conduta (que quase sempre é lícita), mas da não-observância do dever de cuidado pelo sujeito, causando o resultado e tornando punível o seu comportamento" (DELMANTO, 2002, p. 34)[368].

Assim, é possível dizer que atua com culpa aquele que se descuida da diligência devida que, se tivesse sido levada a cabo, teria permitido prever e evitar o resultado produzido. A jurisprudência entende que a previsibilidade ou evitabilidade do resultado antijurídico é condição mínima da culpabilidade, de modo que inexiste culpa se o resultado exorbita da previsão e diligência do homem médio[369], tanto é assim que quando a previsibilidade somente é possível mediante atenção extraordinária ou excepcional, o que coincide com o grau levíssimo da culpa, a jurisprudência entende que, nessas condições, a culpa apenas acarreta responsabilidade civil[370].

Parece estar aí o grau mínimo de culpa exigido para punir a infração administrativa tributária, no âmbito do ordenamento brasileiro, ou seja, a culpa leve, que coincide com a noção de simples negligência, presente no ordenamento espanhol, na medida em que, como expressão do *ius puniendi* do Estado, o ilícito administrativo deve caminhar mais no sentido da culpabilidade como expressão de possível responsabilidade penal, do que em eventual consideração de culpabilidade para fins de responsabilidade civil.

Fixada a simples negligência como grau mínimo de culpa necessário para punir a infração administrativa tributária, resta analisar em que hipóteses pode-se considerar que o sujeito infrator tenha ou não empregado a diligência necessária para o cumprimento das suas obrigações tributárias. É certo que, quando tenha empregado a diligência necessária não poderá sofrer punição, por ausência de culpa.

---

[368] DELMANTO, Celso; DELMANTO, Roberto; DELMANTO JUNIOR, Roberto; DELMANTO, Fábio M. de Almeida. *Código penal comentado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 34.
[369] Ref. TACrSP, RT 606/337, 599/345, 599/343, 490/346, 488/376 e TJSC, RT 538/410, citados por DELMANTO, Celso e outros, op. cit., p.35.
[370] Ref. TACrSP, RT 497/348, citados por DELMANTO, Celso e outros, op. cit., p. 35.

Este estudo entende que empregar a diligência necessária pressupõe o integral cumprimento das obrigações e deveres impostos ao contribuinte. Se o contribuinte não apresentou a declaração, ou se a apresentou em termos inverídicos ou de forma incompleta, ou mesmo desacompanhada do correspondente autolançamento do tributo devido, tais omissões caracterizam um descuido da diligência devida pelo contribuinte, em relação ao cumprimento de seus deveres tributários. Nas palavras de Susana Aníbarro Pérez,

> [...] o primeiro quesito para a exoneração de responsabilidade é que o administrado se comporte como um «bom contribuinte», ou seja, que não exista por sua parte intenção de enganar a Administração, mas que, ao contrário, atue de maneira leal e colabore de «boa fé» no cumprimento dos deveres que lhes são legalmente impostos (1999, p.58).

Desse modo, se o contribuinte agiu de boa fé, cumpriu todos os custosos deveres que lhes são impostos, apresentou a declaração exigida, de modo completo e em termos verídicos e procedeu ao autolançamento do tributo devido, por seu turno, em vista do princípio de boa fé, que deve ser compreendido como fonte criadora de um especial dever de conduta para ambas as partes da relação tributária (PÉREZ BERENGENA, 1996, p. 105-146)[371], a Administração tributária, ao menos em justa compensação, deve igualmente atuar com critérios de boa fé e colaboração em relação ao contribuinte, e não com excessivo rigor.

O princípio da boa fé será importante, nesse aspecto, quando exista divergência interpretativa do contribuinte em relação à Administração tributária com respeito ao próprio dever de declarar. Isso porque, o fato de dizer que empregar a diligência devida pressupõe prestar a declaração em termos verídicos e de modo completo, seguida do autolançamento do tributo, não implica em deixar de reconhecer a possibilidade de discrepância entre a Administração e o contribuinte relacionada ao próprio dever de declarar, como pode ocorrer na hipótese de o

[371] PÉREZ BERENGENA, Joaquín. La culpabilidad tributaria según el Tribunal Constitucional y la jurisprudencia del Tribunal Supremo. *Crónica Tributaria*, n. 78, Madrid, 1996, p. 105-146.

contribuinte interpretar a norma que estabelece uma obrigação acessória e chegar à conclusão de que não estava obrigado a incluir em sua declaração determinado elemento fático, manifestando a Administração tributária posterior-mente a sua divergência a esse respeito.

O princípio da boa fé pressupõe que a Administração tenha em conta de modo diferente, aquele contribuinte que prestou declaração de forma incompleta quanto a fatos em relação aos quais estava claro o seu dever de declarar, daquele outro que prestou a declaração de modo incompleto por ter dado uma interpretação razoável à norma instituidora da referida obrigação, em virtude da qual entendeu não ser exigida a sua declaração relacionada a determinado fato. Melhor dizendo, mesmo que se considere a apresentação de declaração em termos verídicos e de modo completo, seguida do autolançamento, como pressuposto de uma atuação diligente por parte do contribuinte, tal afirmação deve, em certa medida, ser relativizada por existirem hipóteses em que apesar de o pressuposto não se verificar, apesar de a declaração ter sido apresentada de forma incompleta, ainda assim o contribuinte não merece ser sancionado, e isso ocorre sempre e quando a omissão de algum dado ou a sua declaração de forma incorreta esteja suficientemente fundamentada em um critério de interpretação razoável, que exclua a culpabilidade (ANÌBARRO PÉREZ , 1999, p. 61).

Nessas circunstâncias, a interpretação razoável da norma funciona como excludente da culpa e, conseqüentemente, eximente da responsabilidade por infração porque o administrado, para cumprir as suas obrigações de declarar e proceder ao aulolançamento do tributo, tem a necessidade de aplicar as normas jurídicas relacionadas com a sua obrigação, o que, por sua vez, impõe a carga de interpretar as referidas normas, com vistas a aplicá-las.

Com efeito, a Administração tributária, ao exercer sua faculdade de controle acerca do efetivo cumprimento das obrigações tributárias, pode divergir da interpretação seguida pelo

contribuinte, para o cumprimento das respectivas obrigações. Nessas circunstâncias, e de acordo com a tese que ora se defende,

> [...] a disparidade de critério manifestada pela Administração não deve traduzir-se de maneira automática na qualificação da conduta do sujeito como infratora, posto que, como se argumentou, não cabe falar de cometimento de uma infração, sem que se tenha previamente estabelecido se concorre ou não a culpabilidade necessária, mesmo que seja no grau mínimo de simples negligência (ANÌBARRO PÉREZ, 1999, p. 61).

Entende-se, entretanto, que não agiu de modo negligente aquele que aplicou a norma de acordo com uma interpretação razoável, a despeito da interpretação não ser coincidente com a levada a cabo pela Administração tributária. Sendo assim, a questão que importa responder é: quando pode se considerar que o contribuinte realizou uma interpretação razoável da norma?

Para se falar em interpretação razoável da norma é pressuposto que tenha de fato sido realizado um labor interpretativo, o qual tenha servido como fundamento para a conduta seguida pelo administrado. No mais das vezes essa tarefa de exegese é imprescindível para o processo de aplicação da norma, na medida que na elaboração da lei, o legislador não utiliza

> [...] conceitos cujo âmbito esteja exatamente fixado, e sim termos mais ou menos flexíveis, cujo possível significado se ajusta dentro de uma larga faixa, e que pode ser distinto segundo as circunstâncias, a relação objetiva e o contexto do discurso, a posição da frase e o acento de uma palavra. Inclusive quando se trata de conceitos em alguma medida fixos, estes contêm com freqüência notas distintivas que, por sua parte, carecem de uma delimitação categórica (LARENZ, 1994, p. 308) [372].

Claro está que as razões expostas pelo sujeito como justificadoras do não cumprimento de suas obrigações tributárias devem sustentar-se em uma interpretação da norma que, do ponto de vista dos critérios hermenêuticos admitidos no Direito, possa considerar-se que não seja um

[372] LARENZ, Carl. *Metodología de la ciencia del derecho*. Madrid: Ariel, 1994, p. 308.

mero pretexto ou um critério de interpretação absolutamente insustentável [373]. Por outro lado, se a norma aplicável apresenta-se de forma clara quanto ao seu significado e, conseqüentemente, é facilmente interpretável, não parece possível a incidência da eximente de responsabilidade por infração.

Assim, para verificar se uma interpretação é razoável, há que se analisar tanto as condições objetivas de incerteza da norma aplicada, na medida em que a racionalidade da interpretação encontra-se condicionada pelas características do texto (que podem expressar maior ou menor complexidade interpretativa), quanto as condições particulares do intérprete, em razão das pessoas terem capacidades diferentes para compreender o significado das normas jurídicas, em especial face a características como nível cultural, educação, formação, situação econômica, etc.[374].

É importante, da mesma forma, analisar se o contribuinte baseou ou não a sua conduta em um critério sustentado anteriormente pela Administração uma vez que o papel desempenhado por ela, de estabelecer o critério administrativo de interpretação das normas, é de grande importância para auxiliar os contribuintes na superação dos problemas que enfrentam para cumprirem suas obrigações tributárias. Nesse aspecto, a exteriorização por parte da Administração de informações concernentes à interpretação das normas geram nos contribuintes que agem de acordo com elas, a expectativa de estarem atuando conforme os critérios da Administração, o que coincide com o princípio da boa fé e, mais precisamente, com o princípio da proteção da confiança legítima.

---

[373] Para Durán-Sindreau Buxadé, o que se requer é que o administrado chegue ao pleno e fundado convencimento de seu "reto atuar" e, em suma, que a interpretação a que chegou tenha um mínimo de coerência, verossimilhança e razoabiliade. DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio. *El error como causa excluyente de responsabilidad por infracción*. *Gaceta Fiscal*, n. 61, Madrid, 1988, p. 140.

[374] Martín-Retortillo Baquer adverte que "[…] el concepto de claridad y precisión de las normas es ciertamente relativo; para unos serán claras disposiciones que para otros encierran dificultades y problemas". MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Lorenzo. La interpretación de las leyes tributarias. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Madrid, n. 43, p. 921.

É certo que, se de um lado, os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração com a Administração tributária, não menos certo é que a Administração também tem o dever de colaborar com os contribuintes, que possuem a legítima expectativa de serem informados e assistidos no cumprimento de suas obrigações por meio de comunicações, circulares, resoluções, instruções normativas, resposta a consultas, jurisprudência administrativa, plantão fiscal, entre outros. O contribuinte que adeque a sua atuação aos critérios manifestados pela Administração competente não pode ser sancionado, na hipótese da Administração afastar-se desses critérios, pois, nesses casos, se invoca não apenas uma interpretação razoável da norma, mas um comportamento razoável do contribuinte, plasmado pela boa fé e, logicamente, excludente da culpabilidade.

Situação distinta é aquela na qual o contribuinte segue um critério de interpretação diferente do da Administração, seja pela ausência de um critério administrativo, seja porque ele diverge do critério de interpretação de lei adotado pela Administração. Nesse ponto, colocam-se duas questões: a) O contribuinte pode legitimamente se apartar do critério interpretativo previamente expresso pela Administração?; b) Na hipótese de inexistir critério administrativo definido e exteriorizado sobre determinada matéria, a verificação de uma conduta diligente por parte do contribuinte pressupõe que ele esteja compelido a consultar a Administração sobre sua posição frente à matéria?

Sobre a primeira questão, parece certo que não se pode alegar interpretação razoável como eximente da responsabilidade tributária na hipótese de o contribuinte adotar critério interpretativo distinto do expresso pela Administração, seja quando esta tenha se manifestado sobre o tema de forma geral, seja de forma particular através de resposta a consultas. Tal convencimento se apóia no fato de que a eximente da interpretação razoável baseia-se, em especial, na ausência de culpabilidade e nos princípios da confiança legítima e boa fé do

contribuinte, que não amparam a situação de fato ora analisada, na medida que o contribuinte ao adotar outra interpretação, ainda que razoável, porém distinta daquela exteriorizada pela Administração, assume os riscos inerentes a assim fazer.

É importante que o entendimento expresso no parágrafo antecedente não seja adotado de forma apriorística e absoluta, pois do mesmo modo que os princípios da confiança legítima e da boa fé não socorrem ao contribuinte que adota interpretação distinta da expressa pela Administração por mera discordância, os citados princípios podem legitimar a eximente de responsabilidade nas hipóteses em que, apesar de a Administração ter um posicionamento firmado sobre determinada matéria, já exista uma jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça em sentido diverso.

A situação pode ser melhor explicada por meio de dois, entre inúmeros exemplos: 1. a cobrança às empresas prestadoras de serviços, da contribuição para o Serviço Nacional do Comércio – SESC e para o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC; 2. a possível mudança de entendimento do Supremo Tribunal Federal em matéria de creditamento de IPI, com base na alíquota zero[375].

O embate firmado sobre a legitimidade da cobrança de contribuições para o SESC e SENAC por empresas prestadoras de serviço teve uma trajetória processual, em princípio, vitoriosa em relação ao direito alegado pelas referidas empresas, inclusive no Superior Tribunal de Justiça, que proferiu repetidas e exaustivas decisões, ao longo de vários anos, pela ilegitimidade da sua cobrança[376]. Com base em tal posicionamento jurisprudencial, muitas empresas deixaram de recolher a exação e, em determinado momento, o próprio Instituto

[375] Esta matéria é analisada por: BARROSO, Luís Roberto. Mudança da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em Matéria Tributária. Segurança Jurídica e Modulação dos Efeitos Temporais das Decisões Judiciais. *Revista de Direito do Estado* – RDE, n. 2, Rio de Janeiro: Renovar, abril/junho 2006, p. 261-288.
[376] Ver: Recurso Especial n. 322.952 - PR, Rel. Min. Garcia Vieira, STJ, 1ª T, DJU 1 de 27.08.2001, p. 238 e Recurso Especial n. 168.892 – PR, Rel. Min. Hélio Mosimann, STJ, 2ª T, DJU 1 de 10.08.98, p. 51.

Nacional da Seguridade Social – INSS deixou de fiscalizar e autuar a falta de recolhimento destas contribuições[377]. Nestas circunstâncias, e diante da mudança do quadro promovida por novo posicionamento do Superior Tribunal de Justiça que passou a decidir pela legitimidade da exação[378], não parece conforme os princípios da razoabilidade, da boa fé e da confiança legítima imputar sanção aos contribuintes que, no período em que existia uma jurisprudência consolidada, tenham deixado de recolher as citadas contribuições. A Administração tributária deve, sim, autuá-los para exigir o tributo devido, mas não parece razoável responsabilizá-los, mediante aplicação de penalidade, pelo não pagamento da exação, face a ausência de culpabilidade e em atenção aos princípios da confiança legítima e da boa fé.

Outro exemplo mais recente diz respeito a uma possível mudança de entendimento do Supremo Tribunal Federal em matéria de creditamento de IPI, nas operações tributadas com base na alíquota zero. Sobre tal matéria, o Plenário do STF decidiu que nas operações tributadas com base na alíquota zero, o contribuinte do IPI teria direito de creditar-se dos valores recolhidos a este título nas operações anteriores, a exemplo do que se passa nos casos de isenção[379]. A despeito da orientação anteriormente firmada pelo STF, o Recurso Extraordinário n. 353.657 foi levado a Plenário, e oito votos já foram proferidos, sendo seis deles favoráveis ao provimento do recurso e, consequentemente, à mudança do entendimento anterior (BARROSO, 2006, p. 263).

Nessas circunstâncias, não parece que o contribuinte que tenha se creditado do IPI conforme sistemática cuja constitucionalidade foi reconhecida pelo Plenário do STF, possa ser responsabilizado por assim fazê-lo. Não se pode extrair do comportamento do contribuinte que seguiu orientação expressa manifestada por ampla maioria do Pleno do Supremo Tribunal

---

[377] Ver despacho do Ministro da Previdência e Assistência Social, em avocatória ministerial, referente ao processo n. 35239.036433/93-13 – NFLD n. 31.859.195-2/93, publicado no DOU 1 de 31.08.99, p. 12 (RDDT 49/190).

[378] Ver: Recurso Especial n. 431.347 – SC, Rel. Min. Luiz Fux, STJ, 1ª T, DJU 1 de 25.11.2002, p. 180, e Edcl no AgRg no Ag n. 747995 – SP, Rel. Min. Luiz Fux, STJ, 1ª T, DJ 30.10.2006, p. 250.

[379] Recurso Extraordinário n. 350446 – PR, Rel. Min. Nelson Jobim, STF, Pleno, vencido Min. Ilmar Galvão, DJ 06.06.2003, p. 32.

Federal a conotação mínima de simples negligência, necessária à caracterização de sua responsabilidade. Muito menos é condizente com os princípios da confiança legítima e boa fé a atuação administrativa de punir o contribuinte que se encontra em tal situação. Indiscutivelmente, deve ser exigido o tributo devido, respeitadas as decadência, prescrição e coisa julgada, mas não se pode lhe imputar responsabilidade por infração tributária.

Passando a tratar da segunda questão proposta - na hipótese de inexistir critério administrativo definido e exteriorizado sobre determinada matéria -, entende-se que a verificação de uma conduta diligente por parte do contribuinte não pressupõe o seu dever de formular consulta à Administração sobre sua posição frente à matéria, ou seja, o dever de diligência não obriga o contribuinte a perguntar à Administração sobre o modo de interpretar as normas que precisa aplicar para cumprir suas obrigações tributárias. Caso contrário, ao ônus já excessivo de ter que cumpri-las se somaria o ônus extremo de enfrentar uma burocracia para poder adimplir as obrigações que lhe foram impostas como meio de colaborar com a Administração tributária. É indiscutível que, muitas vezes, ou na maioria delas, o direito que a princípio teria o contribuinte de obter informações e orientações da Administração tributária pode se transformar em pesado ônus, em vista das inúmeras dificuldades encontradas seja de acesso, de prazo de resposta, entre outras, encontradas[380].

Diferentemente de alguns setores do Direito Administrativo que tutelam atividades perigosas que podem gerar graves prejuízos aos interesses gerais e, por isso, exigem um dever de cuidado e diligência especialmente rigoroso, como ocorre em setores relacionados à área de saúde pública e vigilância sanitária, tal não se verifica em relação ao Direito Tributário, de modo que “a possibilidade que se oferece ao administrado de informar-se sobre os aspectos que lhe

[380] Em sentido contrário, Carlos LAMOCA PÉREZ, para quem sempre que exista uma lacuna interpretativa se requer que o sujeito exercite seu direito a consultar para que se considere que atua com diligência, de modo que a exoneração da responsabilidade ocorrerá sempre e quando o contribuinte tenha consultado a Administração sobre o aspecto controvertido ou duvidoso. (La recepción del error de derecho en el ilícito administrativo-tributario. *Gaceta Fiscal*, Madrid, 1989, n. 65, p. 155.

pareçam mais complexos é um direito que se lhe outorga, e não um dever que pesa sobre ele" (ANÍBARRO PÉREZ, op. cit., p. 98).

CONCLUSÕES

1. A implementação do Estado Social ensejou modificações significativas no âmbito dos poderes públicos, quais sejam: a) considerável incremento da atuação discricionária do Executivo; b) ativismo legislativo e a conseqüente "crise da lei", e c) fenômeno da "judicialização da política". Esta mudança no papel dos poderes implicou em transformações no Direito Público, que igualmente sofreu o influxo da expansão das atividades dos setores públicos, imposto pelo Estado social e tornou-se altamente conflituoso, em vista da tensão existente entre a garantia dos direitos fundamentais e a concretização dos fins do Estado social.

2. Essa conflituosidade, refletida no Direito Tributário, pode ser atenuada por um aprimoramento e compreensão do papel a ser desempenhado pelos princípios constitucionais da segurança jurídica, da legalidade, da isonomia e em especial da proporcionalidade, cujas hermenêuticas precisam levar em consideração as mudanças decorrentes da cláusula do Estado social.

3. A releitura dos referidos princípios constitucionais deve considerar um cenário no qual os próprios fins do Estado mudaram e, por isso, não podem mais ser interpretados em uma perspectiva única de proteção ao direito individual, mas de garantia de uma justa distribuição de encargos, pela realização isonômica e solidária do dever de contribuir aos gastos públicos.

4. O Estado social inaugura a prática de utilizar as normas jurídicas como meio para a concretização de suas políticas sociais, levando a que quanto mais aumente e avance a intervenção estatal em direção aos seus objetivos, mais cresça a importância da utilização dos

instrumentos jurídicos para alcançar tais fins, com isso a lei perde muito de sua força reguladora e normativa geral, pois já não é editada para durar e para expressar padrões gerais de comportamento, mas é meio para responder ao particular e ao conjuntural.

5. A “inflação legislativa” ou o crescimento desmedido de leis gerou o deslocamento do poder da instância legislativa para a instância executiva, e também implicou em conseqüências negativas, em especial sob a ótica do conhecimento do Direito, que perdeu muito de sua segurança, de sua não manipulação pelo poder e de sua certeza orientativa.

6. O contexto atual de rápidas transformações sociais, inovações tecnológicas, complexidade, variedade e especialidade dos assuntos justifica a necessidade não só de reconhecimento de outras fontes normativas, mas de uma revisão da função desempenhada pela lei. Nesse ponto, a reserva de lei em matéria tributária não pode mais ser compreendida sob o prisma da legalidade absoluta e da tipicidade cerrada. Não se defende, com isso, a quebra do sentido garantístico da legalidade na tributação, que é particularmente visível na Constituição brasileira, mas se refere à necessidade de, em nome do princípio da praticabilidade impor limite à determinabilidade requerida pelo princípio da tipicidade fiscal.

7. A noção exacerbada que se tem no Brasil acerca do princípio da tipicidade tributária implica em insegurança jurídica, instabilidade arrecadatória e quebra da isonomia tributária, na medida que é em nome da “tipicidade fechada” que muitos tributos são questionados em juízo, favorecendo a condição de ser, o Brasil, um país, sem igual espécie conhecida, no qual as leis tributárias têm presunção de inconstitucionalidade, até que o Supremo Tribunal Federal diga o contrário.

8. A idéia de autotributação, ou seja, de que o consentimento para a imposição de impostos deve partir dos representantes legislativos, pressupõe que a discussão e a luta pela diminuição da carga tributária seja efetuada por meio da pressão política da sociedade o que, como conseqüência, pode motivar uma desoneração para todos os contribuintes, ao contrário do caminho das decisões judiciais em controle difuso, que terminam desonerando apenas alguns, em detrimento da solidariedade fiscal e do respeito ao princípio da isonomia tributária.

9. No estágio atual do Estado brasileiro, cabe desenvolver-se um esforço para superar o dogma da tipicidade absoluta em matéria tributária, a fim de que seja possível plasmar até que ponto deve a lei formal conter a disciplina desses elementos e, quanto a eles, o que e em que condições podem ser disciplinados pelo poder normativo do Executivo.

10. É fundamental que a capacidade contributiva seja o critério básico, de caráter essencial, para se atingir o postulado da justa tributação, igualmente inspirado nos princípios da igualdade, progressividade, seletividade e vedação do confisco. Todos esses critérios de justiça, em matéria tributária, estão contemplados expressamente na Constituição Federal brasileira e devem orientar a atuação legislativa. Entretanto, não se atinge a igualdade apenas por meio da atuação do legislador porque a isonomia pressupõe uma atuação conjunta dos poderes de Estado, no sentido de que o valor da igualdade deve estar presente tanto na fase de elaboração, como na de aplicação da lei.

11. No caso específico do Direito Tributário brasileiro, é importante referir a enorme importância da atuação do Poder Judiciário para que se possa atingir uma aplicação isonômica da lei de tributação, pois, em grande parte, as decisões judiciais que determinam, de forma precária, a suspensão da exigibilidade de crédito tributário ou do pagamento antecipado de tributo, por

alegada inconstitucionalidade, a despeito de poderem ser justas na perspectiva do direito individual, no mais das vezes terminam por contrariar a aplicação isonômica da lei, na medida que o acesso à Justiça não deixa de estar relacionado à capacidade econômica das pessoas para contratar serviços advocatícios especializados, especialmente em Direito Tributário. Entende-se que este fato, sem dúvida, contribui para a forte regressividade do sistema tributário brasileiro, no que pertine à distribuição social da carga fiscal.

12. A situação atual que o País experencia, de vigência de milhares de liminares e antecipações de tutela que suspendem a exigência de tributos, por alegada inconstitucionalidade, e que continuam sendo exigidos das pessoas físicas ou jurídicas que não litigam, é extremamente nociva aos princípios da segurança jurídica e da livre iniciativa mas, acima de tudo, é uma clara manifestação de aplicação anti-isonômica da lei tributária. Esta situação somente contribui para difundir uma cultura negativa do dever de contribuir para os gastos públicos, o que não se coaduna com o objetivo constitucional de construir uma sociedade justa e solidária.

13. É exigência da isonomia uma autocontenção dos magistrados no controle difuso de constitucionalidade, em matéria de suspensão da exigilidade do crédito tributário, de modo que este efeito apenas deve ser obtido através de decisão transitada em julgado. Esta exigência, na linha defendida por este trabalho, decorre diretamente do princípio da isonomia, mas obviamente poderia também advir de lei processual, cuja edição teria como consequência permitir ao Judiciário atuar de forma a preservar os direitos individuais e a garantir a igualdade na aplicação da lei tributária.

14. O princípio da proporcionalidade deve ser utilizado como princípio geral do direito que obriga o operador jurídico a tratar de alcançar o justo equilíbrio entre os interesses em conflito, e

constitui o critério hermenêutico que deve ser adotado para a solução de conflitos entre os direitos individuais e os fins do Estado social. Assim, os princípios do Direito Tributário não devem ser pensados apenas sob a ótica de proteger o cidadão contra os abusos do poder, mas devem ser interpretados a partir do objetivo de construir um sistema fiscal justo e isonômico.

15. A idéia de supremacia do interesse público não é, necessariamente, contrária ao postulado da proporcionalidade. É certo que a idéia de supremacia não pode ser "antecipada e automática", mas nada obsta (nem o princípio da proporcionalidade), que ela seja "posterior e fundamentada".

16. Conflitos existentes em matéria de Direito Tributário devem ser solucionados pela intermediação e aplicação do princípio da proporcionalidade que, como visto, pressupõe uma análise entre o meio empregado e o fim colimado. No entanto, nesta ponderação, se a finalidade da medida restritiva de direito fundamental for a concretização do princípio da capacidade contributiva, de uma repartição isonômica da carga tributária, tal fim, que é interesse público (e deveria ser o de todos) deve prevalecer e preponderar, logicamente respeitando-se sempre o núcleo essencial do direito fundamental envolvido.

17. Se a restrição a direitos ou distinção entre contribuintes não é justificada pelo atingimento de uma tributação de acordo com o princípio da capacidade contributiva, seja por razões de extrafiscalidade, seja por razões de concessão de benefícios fiscais, em sentido amplo, entende-se que a prevalência, aí sim, é do direito individual, e a legitimidade de sua restrição vai depender de uma cabal demonstração da relevância do fim, de sua razoabilidade e proporcionalidade, traduzindo-se em um ônus argumentativo maior, para que esses direitos individuais possam ser subjugados.

18. O cenário demonstra, com clareza, que o princípio da proporcionalidade ainda não mereceu o devido acatamento no Direito Tributário brasileiro, cuja doutrina é, no mais das vezes parcial. Por esse motivo, o presente trabalho responde a uma necessidade bastante atual, qual seja, a de identificar os paradigmas necessários ao desenvolvimento e aplicação do princípio da proporcionalidade em matéria tributária, com fito de contribuir para dotar o ordenamento jurídico de meio eficaz a garantir o pleno desenvolvimento da relação Fisco-contribuinte, que vem sofrendo grandes transformações, especialmente traduzidas no fato de que a Administração tributária tem deixado de ocupar, progressivamente, uma posição ativa no processo de aplicação das leis tributárias, ao assumir uma posição fundamentalmente passiva, ocorrendo o inverso em relação ao contribuinte.

19. Essa mudança de papel está a exigir novos paradigmas hermenêuticos que garantam tanto efetividade às atividades de fiscalização e controle, exercidas pela Administração tributária, como garantias para o cidadão, especialmente no que concerne à aplicação de sanções em razão de comportamentos irregulares. Esta idéia coincide com os reclames dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, cuja função precípua é intermediar o relacionamento entre os dois mais relevantes temas tratados no texto constitucional, quais sejam, os direitos e garantias fundamentais dos indivíduos e o ordenamento dos poderes estatais.

20. O dever de contribuir é princípio constitucional implícito concretizador do princípio da solidariedade, sendo o interesse geral de construir uma gestão tributária eficiente que justifica a atribuição legal de deveres de colaboração aos particulares, vez que à Administração tributária é impossível identificar e individualizar todos os fatos geradores de obrigação tributária. Tem, portanto, conteúdo e sede constitucional o dever de colaboração com a Administração tributária

através da prestação de informações sobre terceiros, a teor do que dispõem os princípios constitucionais do Estado social, da solidariedade, da isonomia e da capacidade contributiva.

21. São rechaçadas as idéias: 1. do sigilo bancário ser cláusula pétrea; 2. do sigilo bancário constituir um limite constitucional ao dever de colaboração com a Administração tributária, e 3. de que toda sorte de dados bancários atenta à intimidade.

22. A intimidade econômica constitucionalmente protegida é aquela constituída por informações não genéricas que possam tornar descobertos aspectos concretos do âmbito da vida privada, que socialmente se entende deva ser preservado do conhecimento de terceiros. Nessa hipótese, diante da possibilidade de restrição a direito, entende-se que a ação fiscalizadora da Administração não pode ser obstada, mas deve ser além de excepcional, rigorosamente motivada e necessariamente proporcional.

23. A atividade da Administração tributária deve se pautar pelos cânones da proporcionalidade, no sentido de que a restrição ao direito à intimidade vai se justificar, apenas, quando a atuação da Administração tributária seja adequada, necessária e de acordo com a proporcionalidade em sentido estrito, sempre considerando que o objetivo constitucional que se pretende atingir com a medida restritiva é a justa e isonômica distribuição dos encargos tributários, de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes, e por meio do embate à evasão fiscal.

24. A compreensão acerca da necessidade de se empreender uma análise do aspecto subjetivo da responsabilidade por infração tributária e da verificação do título da conduta do sujeito infrator não tem que ser, necessariamente, resultado de uma alteração legislativa, mas sim, de uma mudança do modo de ver e interpretar o Direito Tributário e as relações que dele decorrem. Estas

devem ser encaradas por uma ótica de respeito e consideração tanto ao papel de fiscalização e controle exercido pela Administração tributária, quanto ao papel de aplicação e interpretação da legislação tributária, imposta ao sujeito passivo.

25. O fenômeno que envolve a massificação das relações tributárias, o agigantamento do volume das normas sobre tributação, a transferência do papel de interpretação e aplicação da legislação tributária ao sujeito passivo, a imputação de obrigações acessórias em número e custo excessivos, é sentido e experenciado no Brasil, como em outros ordenamentos. Todavia, percebe-se que o enfrentamento dessa realidade não foi suficiente para modificar a forma de pensar, raciocinar, interpretar e resolver os problemas relacionados ao Direito Tributário, em especial, à Justiça tributária. Ao contrário, ainda hoje prevalece atitude fulcrada em um formalismo exacerbado, que prefere fechar os olhos à realidade do que olhar o Direito de forma diferente, para poder interpretá-lo conforme a realidade.

26. Afirmar que a responsabilidade por infração "independe da intenção do agente," significa dizer que para a caracterização da responsabilidade por infração tributária é irrelevante a presença do dolo, o que por sua vez não importa afastar a discussão sobre a culpa em sentido estrito, isso porque o dolo é que é intencional, não a culpa. A responsabilidade objetiva em matéria de infração tributária, por sua vez, não condiz com a função intimidatória da sanção, com os princípios do Estado social de Direito e da dignidade da pessoa humana, nem tampouco com o tipo de relação hoje existente entre a Administração tributária e o contribuinte.

27. Entende-se que empregar a diligência necessária pressupõe o integral cumprimento das obrigações e deveres impostos ao contribuinte. Se o contribuinte não apresentou a declaração, ou se a apresentou em termos inverídicos ou de forma incompleta, ou mesmo desacompanhada do

correspondente autolançamento do tributo devido, tais omissões caracterizam um descuido da diligência devida pelo contribuinte, em relação ao cumprimento de seus deveres tributários.

28. O princípio da boa fé pressupõe que a Administração tenha em conta de modo diferente, aquele contribuinte que prestou declaração de forma incompleta quanto a fatos em relação aos quais estava claro o seu dever de declarar, daquele outro que prestou a declaração de modo incompleto por ter dado uma interpretação razoável à norma instituidora da referida obrigação, em virtude da qual entendeu não ser exigida a sua declaração relacionada a determinado fato.

29. Para se falar em interpretação razoável da norma é pressuposto que tenha de fato sido realizado um labor interpretativo, o qual tenha servido como fundamento para a conduta seguida pelo administrado. Há que se analisar tanto as condições objetivas de incerteza da norma aplicada, na medida em que a racionalidade da interpretação encontra-se condicionada pelas características do texto (que podem expressar maior ou menor complexidade interpretativa), quanto as condições particulares do intérprete, em razão das pessoas terem capacidades diferentes para compreender o significado das normas jurídicas.

30. É importante, da mesma forma, analisar se o contribuinte baseou ou não a sua conduta em um critério sustentado anteriormente pela Administração. Nesse aspecto, a exteriorização por parte da Administração de informações concernentes à interpretação das normas geram nos contribuintes que agem de acordo com elas a expectativa de estarem atuando conforme os critérios da Administração. Nesses casos se invoca não apenas uma interpretação razoável da norma, mas um comportamento razoável do contribuinte, plasmado pela boa fé e confiança legítima e, logicamente, excludente da culpabilidade.

31. Em regra, não se pode alegar interpretação razoável como eximente da responsabilidade tributária na hipótese de o contribuinte adotar critério interpretativo distinto do expresso pela Administração, seja quando esta tenha se manifestado sobre o tema de forma geral, seja de forma particular através de resposta a consultas. Este entendimento não pode ser abraçado de forma apriorística e absoluta, pois do mesmo modo que os princípios da confiança legítima e da boa fé não socorrem ao contribuinte que adota interpretação distinta da expressa pela Administração por mera discordância, os citados princípios podem legitimar a eximente de responsabilidade nas hipóteses em que, apesar de a Administração ter um posicionamento firmado sobre determinada matéria, já exista uma jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça em sentido diverso.

32. Na hipótese de inexistir critério administrativo definido e exteriorizado sobre determinada matéria, entende-se que a verificação de uma conduta diligente por parte do contribuinte não pressupõe o seu dever de formular consulta à Administração sobre sua posição frente à matéria, caso contrário, ao ônus já excessivo de ter que cumprir as obrigações tributárias se somaria o ônus extremo de enfrentar uma burocracia para poder adimpli-las.

33. Na atualidade, existe uma clara tensão entre dois tipos de valores que, por sua vez, vinculam-se à inclinação ideológica por concepções de Direito e de Estado distintas. De um lado, uma concepção liberal de Estado, que é acompanhada de um Direito que se expressa através da segurança jurídica, da igualdade formal e da autonomia do indivíduo e, de outro lado, como manifestação do Estado social, a solidariedade e igualdade substancial, no Direito. As conclusões aqui manifestadas demonstram que se deve buscar compatibilizar, no Direito, a concretização dos fins do Estado social, sem abrir mão de um ordenamento que reflita uma margem de certeza e de orientação razoáveis.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

LIVROS

ABOGACIA GENERAL DEL ESTADO. Dirección del Servicio Jurídico del Estado. *Manual de derecho administrativo sancionador*. Navarra: Ministerio da Justicia y Thomson Aranzadi, 2005.

ABREU, Jorge Manuel Coutinho. *Sobre os regulamentos administrativos e o princípio da legalidade*. Coimbra: Almedina, 1987.

AGUIAR DE LUQUE, Luis. Derecho a la intimidad: su proyección em la esfera económica. In: SAUCA, José Maria. *Problemas actuales de los derechos fundamentales*. Madrid: Universidad Carlos III y BOE, 1994.

ALDERMANN, Ellen; KENNEDY, Caroline. The right to privacy. New York: First Vintage Books Edition, 1997.

ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Tradução de Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

ALMEIDA, L. Rodrigues de. *Introdução ao direito tributário português*. Coimbra: Almedina, 1997.

ALMEIDA, Luís Nunes de. Da politização da justiça à justicilização da polítca: do conselho da revolução ao tribunal constitucional de 1976. In: *20 Anos da Constituição de 1976*. Coimbra: Ed. Coimbra, 2000.

ALTMANN, Andrew. *Critical legal studies*: a liberal critique. New Jersey: Princeton University Press, 1990.

AMARAL, Diogo Freitas do. *Curso de direito administrativo*. Coimbra: Almedina, 2006. v. I.

AMARAL, Maria Lúcia. *A forma da república*: uma introdução ao estudo do direito constitucional. Coimbra: Ed. Coimbra, 2005.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. Lançamento, essa formalidade! In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.) *Teoria geral da obrigação tributária*: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.

ANDRADE, José Carlos Vieira. *Os direitos fundamentais na constituição portuguesa de 1976*. Coimbra: Almedina, 1998.

ANÌBARRO PÉREZ, Susana. *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria.* Valladolid: Lex Nova, 1999.

ARANTES, Rogério Bastos. *Judiciário e política no Brasil*. São Paulo: Sumaré; Fapesp; EDUC, 1997.

_____. *Ministério Público e política no Brasil*. São Paulo: Sumaré, 2002.

ARNIO, A. *Derecho, racionalidad y comunicación social*. México: Fontamara, 1995.

_____. *Lo racional como razonable*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1989.

ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. In: TORRES, Heleno Taveira. *Tratado de direito constitucional tributário*: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. Proporcionalidade e direito tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord). *Direito tributário*: homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin. v. 1.

_____. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. In: SARLET, Daniel (Org.). *O direito público em tempos de crise*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

_____. *Sistema constitucional tributário.* São Paulo: Saraiva, 2004.

AZEVEDO, Maria Eduarda. O segredo bancário. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1989.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2003.

BARBEITAS, André Terrigno. O sigilo bancário e a necessidade de ponderação de interesses. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BARCELLOS, Ana Paula de. Alguns parâmetros normativos para a ponderação constitucional. In: BARROSO, Luís Roberto (Org.). *A nova interpretação constitucional*: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 1996.

BARROS, Wellington Pacheco; BARROS, Wellington Gabriel Zucheto. *A proporcionalidade como princípio de direito*. São Paulo: Livraria do Advogado, 2006.

BATISTONI FERRARA. Il nuovo sistema sanzionatorio. In: *Fisco*. Milano, 1999.

BAYONA DE PEROGORDO, Juan José. El procedimiento sancionador. In: *Información Fiscal*. Valladolid, n. 16, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto.*Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: LEJUS, 1998.

BENIGNO PENDÁS; PILAR BASELGA. *Derecho a la intimidad*. Madrid: Civitas, 1995.

BENTHAM, J. *Tratados de legislación civil y penal*. Madrid: Editora Nacional, 1981.

BENTO, Messias José Caldeira. Reflectindo sobre o poder dos juízes. In: *Estudos em homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Malheiros, 2005.

BERLIRI, Antonio. L´obbligo di contribuire in proporzione della capacità contributiva come limite alla potestà tributaria. In: AA.VV. *Scritti in memoria di Antonio Giuffrè*. Milano: Giuffrè, 1967.

BERNAL PULIDO, Carlos. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003.

BINENBOJM, Gustavo. Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o direito administrativo. In: SARMENTO, Daniel (Org.). *Interesse público versus interesses privados*: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Rio de Janeiro, 2005.

BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia*: uma defesa das regras do jogo. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1986.

_____. *O positivismo jurídico*: lições de filosofia do direito. São Paulo: Ícone, 1999.

_____. *Teoría general del derecho*. Madrid: Debate, 1991.

BOGNETTI, Giovanni. *La constituzione economica italiana*. Milano: Giuffrè Editore, 1995.

BONAVIDES, Paulo. *Do estado liberal ao estado social*. São Paulo: Malheiros, 1996.

BORGES, José Souto Maior. *A fixação em lei complementar das alíquotas máximas do imposto sobre serviços*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

_____. Em socorro da obrigação tributária; nova abordagem epistemológica. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.) *Tratado de direito constitucional tributário*: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Lançamento tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRANCO, Luiz Carlos. *Eqüidade, proporcionalidade e razoabilidade*: doutrina e jurisprudência. São Paulo: RCS, 2006.

BUECHELE, Paulo Arminio Tavares. O *princípio da proporcionalidade e a interpretação da constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

BUFFON, Marciano. *O princípio da progressividade tributária na constituição federal de 1988*. São Paulo: Memória Jurídica Editora, 2003.

CALABRESI, Guido; BOBBIT, Philip. *Tragic choices*: the conflicts society confronts in the allocation of tragically scarce resources. New York: W. W. Norton & Company, 1978.

CALVO ORTEGA, Rafael. *Las actividades de colaboración de los privados con la administración tributaria*: en torno a un nuevo ordenamiento. Madrid: Dykinson, 2006.

CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. *Direito tributário*. Coimbra: Almedina, 2003.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. Coimbra: Almedina, 2003.

CARBONNIER, J. *Derecho flexible*. Madrid: Tecnos, 1974.

CARMONA CUENCA, Encarnación. *El estado social de derecho en la constitución*. Madrid: Consejo Economico y Social, 2000.

CARNELUTTI, F. *Cómo nace el derecho*. Santa Fé de Bogotá: Temis, 1997.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. *Fundamentos jurídicos da incidência tributária*. São Paulo: Saraiva, 1998.

CASADO OLEERO, Gabriel. *La colaboración con la administración tributaria*: notas para um nuevo modelo de relaciones con el fisco. Hacienda Pública Española, Madrid, n. 68, 1981.

CASALTA NABAIS, José. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

_____. *Contratos fiscais*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1994.

_____. *Direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2000.

_____. *Estudos de direito fiscal*: por um estado fiscal suportável. Coimbra: Almedina, 2005.

CASANA MERINO, F. La configuración del ilícito tributario. In: *Comentarios a la ley general tributaria y líneas para su reforma*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, v. l II, 1991.

CASANOVA, Gustavo J. Naveira. *El principio de no confisca-toriedad*: estudio en España y Argentina. Madrid: McGraw Hill, 1997.

CASÁS, José Osvaldo. El principio de legalidad en materia tributaria. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário*: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASÁS, José Osvaldo. Principios jurídicos de la tributación. In: BELSUNCE, Horacio A. García (Org.).*Tratado de tributación*. Buenos Aires: Astrea, 2003. t. 1, v. 1.

CASTANHEIRA NEVES, A. *Digesta*: escritos acerca do direito, do pensamento jurídico, da sua metodologia e outros. Coimbra: Ed. Coimbra, 1995. v. II.

_____. Da «jurisdição» no actual Estado-de-Direito. In: *AB VNO AD OMNES 75 Anos da Coimbra Editora*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1998.

CASTILHO, Paulo César Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: RT, 2002.

CASTILLO, Antonia Navas; CASTILLO, Florentina Navas. *Derecho constitucional. Estado constitucional*. Madrid: Dykinson S. L., 2005.

CASTRO, Aldemario Araújo. A constitucionalidade da transferência do sigilo bancário para o fisco preconizada pela lei complementar 105/2001. In: MARINS, James. *Tributação e sigilo bancário & tributação e terceiro setor*: Curitiba: Juruá, 2003.

CASTRO, Alexandre Barros. *Manual de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. *O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CAUPERS, João. *Introdução ao direito administrativo*. Lisboa: Ed. Âncora, 2005.

_____. Sobre o estado do Estado. In: *AB VNO AD OMNES 75 anos da Coimbra Editora*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1998.

CAVALCANTE, Denise Lucena. A razoabilidade e a proporcionalidade na interpretação judicial das normas tributárias. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

CAZORLA, L. M. *Las llamadas liquidaciones paralelas en el IRPF*. Valencia: CISS, 1988.

CHAPMAN & POTTER Editors. *Political questions*; essays in honor of W. J. M. Mackenzie. Manchester: Manchester University Press, 1974.

CHECA GONZÁLEZ. El principio de reserva de ley en materia tributaria. In: *Estudios de derecho y facienda*: homenaje a Cesar Albiñna García-Quintana. Madrid, 1987. v. II.

CIANCIARDO, Juan. *El conflictivismo en los derechos fundamentales*. Navarra: EUNSA, 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. Infração tributária e sanção. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004.

CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

CÓRDOBA, Gema Marcilla. *Racionalidad legislativa*: crisis de la ley y nueva ciencia de la legislación. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2005.

CORNEJO, Abel. *Seguridad jurídica*: colección en defensa de la constitución. Salta, Argentina: Ed. Virtudes, 2005.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1996.

COX, Archibald. *The warren court constitutional decisions as an instrument to reform*. Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1968.

CRETTON, Ricardo Aziz. *Os princípios da proporcionalidade e razoabilidade e sua aplicação no direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

CRUZ AMORÓS, Miguel.Las infracciones en la ley general tributaria. In: *Cronica Tributaria*, Madrid, n. 50, 1984.

DANTAS, Ivo. *Direito constitucional econômico*: globalização & constitucionalismo. Curitiba: Juruá, 1999.

DE LUCAS, J.; VIDAL, E. Una nota sobre interpretación constitucional en materia de derechos fundamentales. In: ÁLVAREZ CONDE (Ed.). *Diez años de régimen constitucional*. Madrid: Tecnos, 1989.

DE MITA, Enrico. *Fisco e costituzione*: questioni risote e questione aperte (1957-1983). Milano, 1983.

_____. *Interesse fiscale e tutela del contribuente*: le garanzie constituzionali. Milano: Giuffrè, 1991.

DEL FEDERICO, Lorenzo. Il principio di personalità. In: TIBET, Giuliano. *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*. Torino: Giappichelli, 2000.

_____. *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario.* Milano: Giuffrè, 1993.

DEL POZO LOPEZ, J. *La culpabilidad em los ilícitos tributarios*. Madrid: IEF, 1983.

DELMANTO, Celso et al. *Código penal comentado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

DERZI, Misabel Abreu Machado (Org.). *Construindo o direito tributário na Constituição*: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

_____. *Direito tributário, direito penal e tipo.* São Paulo: RT, 1988.

DÍAZ, E. *Sociología y filosofía del derecho*. Madrid: Taurus, 1982.

DOMÍNGUEZ VILA, Antonio. *Constitución y derecho sancionador administrativo*. Madrid: Marcial Pons, 1997.

ELY, John Hart. *Democracy and distrust*: a theory of judicial review. Cambridge: Harvard University Press, 1980.

EMILIOU, N. *The principle of proportionality in European Law*: a comparative study. London: Kluwer Law International, 1996.

ENGISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1998.

ESCOLA, Héctor Jorge. El interés público como fundamento del derecho administrativo. Buenos Aires: Depalma, 1989.

ESEVERRI, Ernesto. *Derecho tributario*: parte general. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006.

ESPAÑA. Ministerio de Hacienda. *Administración tributaria al servicio del ciudadano*. Madrid: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias e Instituto de Estudios Fiscales, 2003.

ESPAÑA. Ministerio de Hacienda. *Asistencia, información y educación del contribuyente*. Madrid: Centro Interamericano de Administradores Tributarios e Instituto de Estudios Fiscales, 1998.

ESSEVERI, Ernesto; MARTÍNEZ, Juan López. *Temas prácticos de derecho financiero*: parte General. Pamplona: Editorial Aranzadi, 1999.

ETCHEGOYEN, Marcos. F. *El principio de capacidad contributiva*: evolución dogmática y proyección en el derecho argentino. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004.

EWALD, Francois. A concept of social law. In: TEUBNER, Gunther. *Dilemmas of law in the welfare state*. Berlin: European University Institute, 1985.

FALSITTA, Gaspari. *Manuale di diritto tributario*: parte gerale. Padova: CEDAM, 2005.

FEELEY, M. M; RUBIN, E. L. *Judicial policy making and the modern state*: how the courts reformed america's prisons. Cambridge: Cambridge University Press, 1998.

FEITOSA, Raymundo Juliano. *Política tributária no Brasil*: 1966-1984. Passo Fundo: Ed. Universidade de Passo Fundo, 2006.

FELDMAN, David. Proportionality and the human rights act 1998. In: ELLIS, Evelyn. *The principle of proportionality in the laws of Europe*. Oxford: Hart Publishing, 1999.

FERNANDEZ PAVES, Maria José. *La autoliquidación tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales y Marcial Pons, 1995.

FERNÁNDEZ, Tomas Ramon. *De la arbitrariedad a la administración*. Madrid: Civitas, 1997.

FERRAJOLI, Luigi. *Derecho y razón*: una teoria del garantismo penal. Madrid: Trotta, 1995.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do estado. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Teoria geral da obrigação tributária*: estudos em homenagem ao Professor Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.

FERREIRA, Manuel Cavaleiro. *Lições de direito penal*. Lisboa: Editorial Verbo, 1985.

FOLMANN, Melissa. *Sigilo bancário e fiscal*. Curitiba: Juruá, 2002.

FUSTER ASENCIO, Consuelo. *El procedimiento sancionador tributario*. Navarra: Aranzadi, 2001.

GALLIGAN, Denis James. *Discretionary powers*: a legal study of official discretion. Oxford: Clarendon Press, 1990.

GARAY, Alberto Fernando. *La igualdad ante la ley*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1989.

GARBERÍ LLOBREGAT, José. *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador*. Madrid: Trivium, 1989.

GARCÍA DE ENTERRIA, Eduardo. *Democracia, jueces y control de la administración*. Madrid: Civitas, 1998.

_____. *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas*. Madrid: Civitas, 2000.

_____. *Revolución francesa y administración contemporánea*. Madrid: Civitas, 1998.

GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos F. *El principio de capacidad contributiva*: evolución dogmática y proyección en el derecho. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004.

GARCÍA GÓMEZ, Antonio J. *La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias*. Madrid: Marcial Pons, 2002.

GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica em materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000.

GARCÍA PELAYO, Manuel. La idea medieval del derecho. In: ____. *Obras Completas*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991. v. II.

GARCIA, Ruiz. *Secreto bancario y hacienda pública*. Madrid: Civitas, 1998.

GARRIDO FALLA, F. *Régimen jurídico y procedimiento de las administraciones públicas*. Madrid: Civitas, 1995.

GEIGER, Theodor. *Estudios preliminares de sociología del derecho*. Granada: Ed. Comares, 2001.

GODOI, Marciano Seabra de; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. Razoabilidade e proporcionalidade. In: GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Sistema tributário nacional na jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002.

GODOI, Marciano Seabra de; VIOTTI, Cristiano Augusto Ganz. Legalidade tributária. In: __. *Sistema tributário nacional na jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002.

GODOI, Marciano Seabra. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: RT, 2004.

GOMES, Nuno Sá. *Manual de direito fiscal*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1996.

_____. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. In: __. *Estudos sobre a segurança jurídica na tributação e as garantias dos contribuintes.* Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1993.

GONZÁLEZ MORENO, Beatriz. *El estado social*: naturaleza jurídica y estructura de los derechos sociales. Madrid: Civitas, 2002.

GONZÁLEZ, Juan Francisco Hurtado. *El deber de colaborar con la administración tributaria facilitando información sobre terceros.* Valladolid: Editorial Lex Nova, 2001.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, N. *Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal*. Madrid: Colex, 1990.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Malheiros, 2005.

GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

GRIMM, Dieter. *Constitucionalismo y derechos fundamentales*. Traducción de Raúl Sanz Burgos y José Luiz Muñoz de Baena Simón. Madrid: Editorial Trotta, 2006.

GUARNIERI, Carlo; PEDERZOLI, Patrizia. *The power of judges*: a comparative study of courts and democracy. Oxford: Oxford Press, 2002.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. Sobre o princípio da proporcionalidade. In: LEITE, George Salomão. *Dos princípios constitucionais*: considerações em torno das normas principiológicas da constituição. São Paulo: Malheiros, 2003.

GUERRA REGUERA, Manuel. *Condenación de sanciones tributarias y principios constitucionales*. Madrid: Marcial Pons, 1995.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. São Paulo: Atlas, 2005.

HEMALATHA DEVI, P. *Administrative discretion and judicial review*. New Delhi: Mittal Publications, 1994.

HERRERA MOLINA, Pedro. M. *Capacidad económica y sistema fisca*l: análisis del ordenamiento español a la luz del alemán. Madrid: Fundación Oriol Urquijo-Marcial Pons, 1998.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. *The cost of rights*: why liberty depends on taxes. New York: Norton & Company, 1999.

HUESCA BOADILLA, R. (Coord.). *Comentarios a la nueva LGT*. Navarra: Ed. Aranzadi, 2004.

IRTI, N. *La edad de la descodificación*. Barcelona: Bosch, 1992.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. São Paulo: Saraiva, 1994.

JUAN LOZANO, A M. *La inspección de hacienda ante la constitución*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1993.

LAGO MONTERO, José M. *El poder tributário de las comunidades autônomas*. Pamplona: Aranzadi, 2000.

LAMOCA PÉREZ, Carlos. *Infracciones y sanciones tributarias*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2005.

LAPATZA, Juan José Ferrero. El derecho tributario: concepto y contenido: las fuentes del derecho tributario: los principios del ordenamiento tributario español. In: *Compendio de derecho financiero y sistema fiscal español*. Madrid: Escuela de Hacienda Publica: Ministerio de Economía y Hacienda, 1990.

LARENZ, Carl. *Metodología de la ciencia del derecho*. Madrid: Ariel, 1994.

LASARTE, Javier; RAMIREZ, Salvador; AGUALLO, Angel. *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional em materia financiera y tributaria* (1981-1989). Madrid: Tecnos, 1990.

LEÃO, Armando Zurita. *Direito constitucional tributário*: o princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999.

LOGOZZO, Maurizio. *L´ignoranza della legge tributaria*. Milano: Giuffrè, 2002.

LOMBARDI, L. *Saggio sul diritto giurisprudenziale*. Milano: Giuffré, 1975.

LÓPEZ DE OÑATE, F. *La certeza del derecho*. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa America, 1953.

LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan. *Los deberes de información tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1992.

LÓPEZ, María Esther Sánchez. *Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales - CEPC, 2001.

LUMIA, Giuseppe. *Controlo sociale, giurisdizione e libertá*. Madrid: Giuffré, 1971.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. Impossibilidade de tributo sem lançamento. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). *Direito tributário*: homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1.

_____. *Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Proporcionalidade e proibição de confisco: taxa de coleta de lixo: a taxa pode ter como critério de graduação a área construída do imóvel. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). *Construindo o direito tributário na constituição*: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

_____. Teoria das sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Saraiva, 2004.

MANTERO SÁENZ, Alfonso, A. *Procedimiento en la inspección tributaria*. Madrid: Edersa, 1987.

MANZONI, Ignacio. *Il principio della capacità contributiva nellórdinamento constituzionale italiano*. Trino: Giappichelli, 1965.

MARQUES, Mário Reis. O modelo de justiça racionalista: uma construção para iludir o tempo? In: COLÓQUIO INTERNACIONAL DO INSTITUTO JURÍDICO INTERDISCIPLINAR, 2., 2005, Coimbra. *Direito natural justiça e política*. Faculdade de Direito da Universidade do Porto: Ed. Coimbra, v. 1, 2005.

MARTIN DELGADO, José María. *Los nuevos procedimientos tributarios*: las declaraciones-autoliquidacies y las declaraciones complementarias. Hacienda Publica Española, n. 84, 1983.

MARTÍN, Carlos de Cabo. *Teoría constitucional de la solidariedad*. Barcelona: Marcial Pons, 2006.

MARTÍNEZ ESTERUELAS, Cruz. *La agonía del Estado*: un nuevo orden mundial. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2000.

MARTÍNEZ PUJALTE, A. *La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales*. Madrid: C.E.C., 1997.

MARTÍNEZ, Soares. *Direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 1998.

MARTINOTTI, Guido. La difesa della <privacy>. *Política del diritto*, Bologna, 1971.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Processo administrativo tributário*. São Paulo: RT, 2002.

_____. (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 2000.

MELGARÉ, Plínio Saraiva. *Juridicidade*: sua compreensão político-jurídica a partir do pensamento moderno-iluminista. Coimbra: Ed. Coimbra, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de .*Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 1996.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade*: estudos de direito constitucional. Sâo Paulo: Celso Bastos Editor, 1998.

MENESES VADILLO, Alfredo. *El deber de colaboración de las entidades de crédito ante los requerimientos de información de la administración tributaria*. Madrid: Civitas, 2000.

MERINO MERCHÁN, José Fernando; PÉREZ-UGENA COROMINA, María; VERA SANTOS, José Manuel Vera. *Lecciones de derecho constitucional*. Madrid: Tecnos, 1997.

MIGNONE, Claudio. *La crisi della legislazione*: studiosi e politici a confronto. Padova: CEDAM, 1997.

MIÑÓN, Miguel Herrero. La constitución económica: desde la ambigüedad a la integración. In: ____. *El valor de la constitución*. Barcelona: Crítica, 2001.

MOLAS, Isidre. *Derecho constitucional*. Madrid: Tecnos, 2005.

MONCADA, Luís Cabral de. *Contributo para uma teoria da legislação*. Lisboa: Pedro Ferreira Editor, 1998.

MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat. *O Espírito das leis*. Brasília: UNB, 1982.

MORAES, Germana de Oliveira. *Controle jurisdicional da administração pública*. São Paulo: Dialética, 2004.

MORAES, Maria Celina Bodin de. O princípio da solidariedade. In: PEIXINHO, Manoel Messias et al (Org.). *Os princípios da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

NASCIMENTO, Carlos Valder. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

NIETO GARCÍA, Alejandro. *Derecho administrativo sancionador*. Madrid: Tecnos, 1994.

NINO, Carlos Santiago. *Un país al margen de la ley*. Buenos Aires: Ariel, 2005.

NOVAIS, Jorge Reis. *As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição*. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

_____. *Os princípios constitucionais estruturantes da República Portuguesa*. Coimbra: Ed. Coimbra, 2004.

NUÑO, Ulises Coello. *La constitución abierta como categoría dogmática*. Barcelona: Bosch, 2005.

OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário*: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, José Roberto Pimenta. *Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2006.

OLLERO TASSARA, Andres. *Igualdad en la aplicación de la ley y precedente judicial*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1989.

OSÓRIO, Fábio Medina. Observações a respeito do princípio constitucional da culpabilidade no direito administrativo sancionador. In: SARLET, Ingo Wolfgang. *O direito público em tempos de crise*: estudos em homenagem a Ruy Ruben Ruschel. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 1999.

OTERO, Paulo. Fragmentação da constituição formal. In: *O direito contemporâneo em Portugal e no Brasil*. Coimbra: Almedina, 2003.

PALAO TABOADA, Carlos. Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva. In: *Estudios en homenaje al profesor Federico de Castro*. Madrid: Tecnos, 1975.

_____. El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário*: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005.

PALMA FERNÁNDEZ, J. L. *La seguridad jurídica ante la abundancia de normas*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1997.

PAUNER CHULVI, Cristina. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: CEPC, 2001.

PAVES, Maria José Fernández. *La autoliquidación tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 1995.

PÉREZ LLEDÓ, J A. *El movimiento critical legal studies*. Madrid: Tecnos, 1992.

PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. *Derechos humanos, estado de derecho y constitución*. Madrid: Tecnos, 1995.

_____. *El desbordamiento de las fuentes del derecho*. Sevilla: Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, 1993.

_____. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel, 1991.

PÉREZ PORTILLA, Karla. *Principio de igualdad:* alcances y perspectivas. México: Universidad Nacional Autónoma de México; Consejo Nacional para Prevenir la Discriminación, 2005.

PÉREZ ROYO, F. *Infracciones y sanciones tributarias*. Madrid: IEF, 1972.

_____. *Los delitos y las infracciones em materia tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986.

PINTO, António Augusto Tolda; BRAVO, Jorge Manuel Almeida dos Reis. *Regime geral das infrações tributárias e regimes sancionatórios especiais anotados*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

PIRES, Manuel. A Constituição de 1976 e a fiscalidade. In: MIRANDA, Jorge (Coord.). *Estudos sobre a constituição*. Lisboa: Livraria Petrony, 1978. v. 2.

PONTES, Helenilson Cunha. *Princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

PORTUGAL. Ministério das Finanças. Estruturar o sistema fiscal do Portugal desenvolvido: relatório de apoio à resolução do conselho de ministros sobre os quadros gerais para a reforma fiscal no limiar do século XXI. In: *Estruturar o sistema fiscal do Portugal desenvolvido*: textos fundamentais da reforma fiscal para o século XXI. Coimbra: Almedina, 1998.

POST, JR., Charles Gordon. *The supreme court and political questions*. Baltimore, Maryland: The Johns Hopkins Press, 1936.

POUND, Roscoe. Law in books and law in action. In: FISCHER, W. W; HORWITZ, M. J.; REED, A. *American legal realism*. Oxford: Oxford University Press, 1993.

PUHL, Adilson Josemar. *Princípio da proporcionalidade ou da razoabilidade*. São Paulo: Editora Pillares, 2005.

PUIGPELAT, Oriol Mir. *Globalización, estado y derecho*: las transformaciones recientes del derecho administrativo. Madrid: Civitas, 2004.

QUEIROZ, Raphael Augusto Sofiati de. *Os princípios da razoabilidade e proporcionalidade das normas e sua repercussão no processo civil brasileiro*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

RAMÍREZ, Frederico Arcos. *La seguridad jurídica*: uma teoría formal. Madrid: Dykinson, 2000.

REBOLO DELGADO, Lucrécio. *El derecho fundamental a la intimidad*. Madrid: Dykinson, 2005.

REHBINDER, M. *Sociología del derecho*. Madrid: Pirámide, 1981.

REZEK NETO, Chade. *O princípio da proporcionalidade no estado democrático de direito*. São Paulo: Lemos & Cruz, 2004.

RIU, M. *La alta edad media*: del siglo V al siglo XII. Barcelona: Montesinos, 1985.

ROLIM, João Dácio; SOUTO, Daniela Silva de Guimarães. Sanções administrativas tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *El contrato social*. Alfaguara, libro I, cap. VI, p. 431,1979.

RUIZ GARCÍA, J. R. *Secreto bancario y hacienda pública*. Madrid: Civitas, 1998.

SAINZ DE BUJANDA, F. *Sistema de derecho financiero* I. Introducción, v. 2. Madrid, 1985.

SALA, P. La seguridad jurídica y la realización judicial del derecho. In: *Seguridad jurídica y contratación mercantil*. Madrid: Civitas, 1993.

SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária*: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa. Lisboa: Lex, 2000. cap. 3.

_____. *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

_____. Segredo bancário e tributação do lucro real. In: ____. *Estudos de direito contabilístico e fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2000.

_____. Situação actual do sigilo bancário: a singularidade do regime português. In: ____. *Estudos de direito contabilístico e fiscal*. Coimbra: Ed. Coimbra, 2000.

SÁNCHEZ SERRANO, L. *La declaración tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1977.

SÁNCHEZ, Begoña Sesma. *La obtención de información tributaria*. Navarra: Aranzadi Editorial: Asociación Española de Asesores Fiscales, 2001.

SANTORO, Emílio. *Estado de direito e interpretação*: por uma concepção jusrealista e antiformalista do estado de direito. Tradução de Maria Carmela Juan Buonfiglio e Giuseppe Tosi. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

SANTOS, Daniela Lacerda Saraiva. O princípio da proporcionalidade. In: PEIXINHO, Manoel Messias et al. (Org.). *Os princípios da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

SANTOS, Gustavo Ferreira. *O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do supremo tribunal federal*: limites e possibilidades. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

SANTOS, Jarbas Luiz dos. *Princípio da proporcionalidade*: concepção grega de justiça como fundamento filosófico: implicações. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. O princípio da legalidade tributária na constituição federal de 1988. In: MOREIRA FILHO, Aristótelse; LÔBO; Marcelo Jatobá. *Questões controvertidas em matéria tributária*: uma homenagem ao professor Paulo de Barros Carvalho. Belo Horizonte: Forum, 2004.

SARMENTO, Daniel (Org.). *Interesse público versus interesses privados*: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Rio de Janeiro, 2005.

_____. Colisões entre direitos fundamentais e interesses públicos. In: *Direitos fundamentais*: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SILVA, Clarissa Sampaio. *Legalidade e regulação*. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

SILVA, Isabel Marques da. *Regime geral das infracções tributárias*. Coimbra: Almedina, 2006.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio. El principio de legalidad o reserva de ley tributaria. In: GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Principios constitucionales tributarios*. México: Universidad Autónoma de Sinaloa y Universidad de Salamanca, 1993.

SLERCA, Eduardo. *Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

SOLAR CAYÓN, José Ignacio. *Política y derecho en la era del new deal*: del formalismo al pragmatismo jurídico. Madrid: Dykinson, 2002.

SOLER, Osvaldo H. *Abuso del estado em el ejercicio de la potestad tributaria*. Buenos Aires: La Ley, 2003.

SOUSA, Domingos Pereira de. *As garantias dos contribuintes*. Lisboa: Universidade Lusíada, 1991.

STRECK, Lenio Luiz. O papel da jurisdição constitucional na realização dos direitos sociais fundamentais. In: SARLET, Ingo Wolfgang. *Direitos fundamentais sociais*: estudos de direito constitucional, internacional e comparado. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

STRUM, Philippa. *The supreme court and "political question*": a study in judicial evasion. Alabama, USA: The University of Alabama Press, 1974.

STUMM, Raquel Denize. *Princípio da proporcionalidade no direito constitucional brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995.

TABET, Giuliano. Considerazioni introduttive. In: ____. *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie.* Torino: Giappichelli, 2000.

TARELLO, G. *Sul problema della crisi del diritto*. Torino: Giappichelli, 1957.

TATE, C. Neal; VALLINDER, Tobjorn. *The global expansion of judicial power*. New York: New York University Press, 1995.

TAVARES, André Ramos. O sigilo bancário e o interesse público. In: SARMENTO, Daniel; GALDINO, Flávio (Orgs.). *Direitos fundamentais*: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TESAURO, Francesco. *Istituzioni di diritto tributario*. Torino: UTET, 2000. v. l .

TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário*: homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e principio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Teoria geral da obrigação tributária*: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

_____. O caso das contribuições ao seguro de acidentes do trabalho. In: DERZI, Misabel Abreu Machado. *Construindo o direito tributário na constituição*: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

TRIDIMAS, Takis. Proportionality in community law: searching for the appropriate standard of scrutiny". In: ELLIS, Evelyn (Ed.). *The principle of proportionality in the laws of Europe*. Oregon: Hart Publishing, 1999.

VALDÉS COSTA, Ramón. *Instituciones de derecho tributario*. Buenos Aires; Madrid: Depalma; Marcial Pons, 1992.

VIANNA, Luís Werneck (Org). *A democracia e os três poderes no Brasil*. Belo Horizonte: UFMG, 2002.

VIANNA, Luís Werneck et al. *A judicilização da política e das relações sociais no Brasil*. Rio de Janeiro: Revan, 1999.

VIEIRA, José Roberto. E, afinal, a constituição cria tributos! In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Teoria geral da obrigação tributária*: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.

VILA, Marisa Iglesias. *El problema de la discreción judicial*: una aproximación al conocimiento jurídico. Madrid: Centro de Estudios Políticos Constitucionales, 1999.

WALD, Arnoldo. As novas tendências do direito administrativo. In: *O direito contemporâneo em Portugal e no Brasil*. Coimbra: Almedina, 2003.

WOLFE, Christopher. *The rise of modern judicial review*: from constitutional interpretation to judge made law. Maryland, USA: Littlefield Adams Quality Paperbacks, 1994.

XAVIER, Alberto. *Conceito e natureza do acto tributário*. Coimbra: Almedina, 1972.

_____. *Do lançamento*: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. Manual de direito fiscal. Lisboa: FDL, 1974. v. 1.

_____. *Os princípios da legalidade e tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

XAVIER, Cecília. *A proibição da aplicação analógica da lei fiscal no âmbito do estado social de direito*. Coimbra: Almedina, 2006.

ZEMACH, Yaacov S. *Political questions in the courts*: a judicial function in democracies. Israel and the United States. Michigan: Wayne State University Press, 1976.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ZORNOZA PÉREZ, J. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*: los principios constitucionales del derecho sancionador. Madrid: Civitas, 1992.

ARTIGOS DE REVISTAS

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. Tipificación de las infracciones tributarias. *La Ley*, Madrid, 1986, t. III.

BACIGALUPO, E. ¿Tienen rango constitucional las consecuencias del principio de culpabilidad? *La Ley*, año III, n. 434, 1982.

BARNES VÁZQUEZ, J. Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho comparado y comunitario. *Revista de Administración Pública*, Madrid, Sep./Dic., 1994.

BARROSO, Luís Roberto. Mudança na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. *Revista de Direito do Estado – RDE*, Rio de Janeiro, Renovar, n. 2., abr./jun., 2006.

BIN, Eduardo Fortunato. A interpretação razoável da norma como excludente das multas tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário,* São Paulo, Dialética, n. 79, 2002.

BORGES, José Souto Maior. Parecer sobre a constitucionalidade do salário-educação: Lei n. 4.440/74, Lei n. 1.422/75, Lei n. 9.424/96 e legislação conexa. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas,* São Paulo, n. 29, p.169, out./dez., 1999.

CAMPOAMOR, Alfonso Fernandez-Miranda. El estado social. *Revista Española de Derecho Constitucional*, Madrid, n. 69, p. 139-180, Set./Dic., 2003.

CASALTA NABAIS, José. Jurisprudência do tribunal constitucional em matéria fiscal. *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, v. 69, p. 415, 1993.

CAVALCANTE, Mantovani Colares. O sigilo bancário e a tutela preventiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 68, p. 93-100, maio, 2001.

DELGADO, José Augusto. Sigilo bancário no ordenamento jurídico brasileiro. *Revista de Estudos Tributários,* Porto Alegre, n. 22, p. 132-161, nov./dez., 2001.

DOURADO, Ana Paula. O princípio da legalidade fiscal na Constituição Portuguesa. *Cadernos de Técnica Fiscal* (379). Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1995.

DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio. El error como causa excluyente de responsabilidad por infracción. *Gaceta Fiscal*, Madrid, n. 61, 1988.

ESPEJO, Isabel. Los ilícitos tributarios em el derecho alemán. *Crónica Tributaria*. Madrid, n. 59, 1989.

FELDMAN, D. Public interest litigation and constitutional theory in comparative perspective. *The Modern Law Review*, n. 55, p. 44-72, 1992.

FERRARESE, Maria Rosaria. Diritto, tempo e legittimazione. *Sociología del Diritto*, v. 11, Milano, 1984.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos. *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, Civitas, n. 37, 1983.

GARZÓN VALDES, E. Acerca de los conceptos de publicidad, opinión pública y opinión de la mayoría y sus relaciones recíprocas. *Doxa*, n. 13, p. 77, 1993.

GÓMEZ TOMILLO, Manuel; PARDO ÁLVAREZ, Maria. El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador. *Actualidad Administrativa*, Madrid, n. 2., 2001.

GUIMARÃES, Vasco Antônio Branco. A estrutura da obrigação de imposto e os princípios constitucionais da legalidade, segurança jurídica e proteção da confiança: estudos em

homenagem a Dr. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1995.

KRELL, Andreas Joachim. Realização dos direitos fundamentais sociais mediante controle judicial da prestação dos serviços públicos básicos. *Anuário dos Cursos de Pós-Graduação em Direito*, Recife, UFPE, n. 10, 2000.

LAMOCA PÉREZ, Carlos. La recepción del error de derecho en el ilícito administrativo-tributario. *Gaceta Fiscal*, Madrid, n. 65, 1989.

LUSKY, Louis. Invasion of privacy: a clarification of concepts. *Columbia Law Review*, New York, n. 72, 1972.

MACHADO, Milton Terra. A inconstitucional quebra do sigilo bancário. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, n. 18, p. 5-20, mar./abr., 2001.

MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Lorenzo. La interpretación de las leyes tributarias. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Madrid, n. 43.

MEIL LANDWERLIN, Gerardo A. El estado social de derecho: Forsthoff y Abendroth, dos interpretaciones teóricas para dos posiciones políticas. *Revista de Estudios Políticos*, Madrid, n. 42, p. 221 ss., Nov./Dic., 1984.

MORAIS, Carlos Blanco de. Segurança jurídica e justiça constitucional. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, Lisboa, v. 41, n. 2, p. 625, 2000.

NETTO, André L. Borges. A desvalia jurídica das multas fiscais confiscatórias e desarrazoadas. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, RT, n. 42, p. 49-51, 2002.

OSÓRIO, Fábio Medina. Existe uma supremacia do interesse público sobre o privado no direito administrativo brasileiro? *Revista Administrativa de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 220, p. 80, abr./jun., 2000.

OTERO PARGA, Milagros Maria. La arbitrariedad. *Anuario de Filosofía del Derecho*, Madrid, XII, 1995.

PECES-BARBA, Gregorio. La seguridad jurídica desde la filosofía del derecho. *Anuario de Derechos Humanos*, Madrid, n. 6, p. 216, 1990.

PÉREZ BERENGENA, Joaquín. La culpabilidad tributaria: según el Tribunal Constitucional u la jurisprudencia del Tribunal Supremo. *Crónica Tributaria*, Madrid, n. 78, 1996.

PEREZ ROYO, Javier. La doctrina del Tribunal Constitucional. *Revista Española de Derecho Constitucional*, Madrid, n. 10, Ene./Abr., 1984.

PLAGNET, Bernard.L'interpretazione amministrativa e la sua efficacia nei confronti dell'amministrazione fiscale e dei contribuenti. *Rivista di Diritto Finanziario e Sciencia delle Finanze*, 1, 1994.

PONT I CLEMENTE, Juan Francisco. La borrosa configuración de la infracción tributaria en nuestro ordenamiento. *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid: Civitas, n. 84, 1994.

PRIETO SANCHIS, Luis. La jurisprudencia constitucional y el problema de las sanciones admnistrativas en el estado de derecho. *Revista Española de Derecho Constitucional*, n. 4, Ene./Abr., 1982.

PROSSER, William L. "Privacy". *California Law Review*, California, n. 48, 1960.

ROYO, Javier Perez. La doctrina del tribunal constitucional. *Revista Española de Derecho Constitucional*, Madrid, n. 10, p. 157-181, Ene./Abr., 1984.

SÁNCHEZ GARCÍA, Isabel. *El principio constitucional de proporcionalidad en el derecho penal*. *La Ley*, Madrid, Edilex, n. 4, 1994.

SCAFF, Fernando Facury. Sigilo fiscal e reserva de jurisdição. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 71, p. 60-71, ago., 2001.

SILVA, Isabel Marques da. _____. Reflexões acerca da culpabilidade nas contra-ordenações fiscais: a propósito de dois acórdãos do Tribunal Central Administrativo. *Direito e Justiça*, Lisboa, v. XVI, t. 2, 2002.

TAGLIAFERRO, Kleber Augusto. A constituição federal e a lei complementar do sigilo bancário: tensão entre princípios. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 66, p. 67-75, mar., 2001.

WALD, Arnoldo. O sigilo bancário no projeto de lei complementar de reforma do sistema financeiro e na Lei Complementar n. 70. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, RT, n. 1, p. 196-209, out./dez., 1992.

ZAGREBELSKY, Gustavo. A lei, o direito e a constituição. *Anuário Português de Direito Constitucional*, Coimbra, Ed. Coimbra, v. III, 2003.

ZEMANS, Frances K. Legal mobilization: the neglected tole of the law in the political system. *American Political Science Review*, New York, n. 78, p. 690-703, 1983.

ZULETA PUCEIRO, E. La función del derecho en el estado social. *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, Madrid, n. 6, p. 555-568, 1983.

MEIO ELETRÔNICO

MELO, André Luís Alves de. A judicialização do Estado brasileiro, um caminho antidemocrático e monopolista. *Juz Navigandi*, Terezina, 6ª, n. 52, nov. 2001. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2408>. Acesso em: 27 out. 2006.

SANTOS, Boaventura de Sousa. A judicialização da política Público. Lisboa, 26 de maio de 2003. Disponível em: <http://www.ces.uc.pt/opiniao/bss/078.php>. Acesso em: 27 out. 2006.