

UNIVERSIDADE DE MARÍLIA

JULIANA MIRANDA ALFAIA DA COSTA

**A DEFESA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE E OS  
IMPASSES DECORRENTES DO PODER DE TRIBUTAR**

MARÍLIA

2018

JULIANA MIRANDA ALFAIA DA COSTA

**A DEFESA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE E OS  
IMPASSES DECORRENTES DO PODER DE TRIBUTAR**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília como requisito para obtenção de título de Mestre em Direito, sob orientação do Prof. Dr. Jefferson Aparecido Dias.

MARÍLIA  
2018

Costa, Juliana Miranda Alfaia da  
A defesa dos direitos fundamentais do contribuinte e os  
impasses decorrentes do poder de tributar / Juliana Miranda Alfaia  
da Costa. - Marília: UNIMAR, 2018.  
132f.

Dissertação (Mestrado em Direito – Empreendimentos  
Econômicos, Desenvolvimento e Mudança Social) – Universidade  
de Marília, Marília, 2018.

Orientação: Dr. Jefferson Aparecido Dias

1. Direitos Fundamentais 2. Contribuinte 3. Poder de  
Tributar I. Costa, Juliana Miranda Alfaia da

CDD - 341.27

JULIANA MIRANDA ALFAIA DA COSTA

A DEFESA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE E OS  
IMPASSES DECORRENTES DO PODER DE TRIBUTAR

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília, área de concentração Empreendimentos Econômicos, Desenvolvimento e Mudança Social, sob a orientação do Prof. Dr. Jefferson Aparecido Dias.

Aprovado pela Banca Examinadora em \_\_/\_\_/\_\_\_\_

---

Prof. Dr. Jefferson Aparecido Dias

---

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Maria de Fatima Ribeiro

---

Prof. Dr. Tiago Cappi Janini

Dedico especialmente a minha mãe Ilzamar e minha avó Elzira, que não mediram esforços para que eu enfrentasse todos os obstáculos que apareceram no meu caminho, por sempre me incentivarem a lutar pelos meus ideais, e nunca desistirem de mim.

Aos meus queridos alunos do curso de direito, pois é por eles também, que me propus a buscar mais qualificação profissional.

Ao meu marido Rafael, pela paciência e incentivo para o processo seletivo de mestrado. Aos meus professores, que tanto me auxiliaram com seus ensinamentos.

E a todos que, de alguma forma, contribuíram para o desenvolvimento deste trabalho.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a todos os doutrinadores e juristas por transmitirem todo o seu saber jurídico, não desistindo de buscar a justiça.

Especialmente ao meu orientador Prof. Dr. Jefferson Aparecido Dias, por toda sua grandeza de espírito, disciplina, conhecimento e dedicação no auxílio da realização deste trabalho.

Agradeço ainda as Faculdades Integradas de Três Lagoas - AEMS, em especial a minha coordenadora do Curso de Direito, Prof.<sup>a</sup> Me. Daniela Borges Freitas, que sempre me incentivou na busca de mais qualificação profissional, e ingresso no processo seletivo de Mestrado em Direito, bem como aos meus alunos que sempre me apoiaram nesta caminhada.

Por fim, meus sinceros agradecimentos àqueles que não desistiram de mim, mesmo com todas as dificuldades e obstáculos enfrentados durante o período de mestrado.

“O problema grave de nosso tempo, com relação aos direitos do homem, não era mais o de fundamentá-los, e sim o de protegê-los”. Bobbio.

## **A DEFESA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE E OS IMPASSES DECORRENTES DO PODER DE TRIBUTAR**

### **RESUMO:**

O presente trabalho da linha de pesquisa relações empresariais, desenvolvimento e demandas sociais do Programa de Mestrado em Direito da Unimar, com área de concentração em empreendimentos econômicos, desenvolvimento e mudança social tem por finalidade a análise das colisões entre os direitos fundamentais do contribuinte e o poder de tributar do Estado. Primeiramente, é feita uma abordagem do Estado e o poder de tributar, apontando a evolução histórica da tributação, as reformas do sistema tributário brasileiro, a competência tributária e os tributos, bem como os princípios constitucionais de tributação e as imunidades. Posteriormente são analisados os direitos fundamentais do contribuinte, promovendo uma discussão sobre a problemática da sua delimitação conceitual e terminológica, sua trajetória, eficácia, suas limitações e colisões, e ainda identificando os direitos fundamentais do contribuinte na Constituição Federal brasileira. O ponto central do trabalho está em tratar das violações decorrentes do poder de tributar frente aos direitos fundamentais do contribuinte, evidenciando a ocorrência de agressões aos direitos fundamentais, e apreciando demais fatores como o excesso de leis tributárias, a discussão sobre a necessidade da criação de leis específicas em defesa do contribuinte e ainda discussões acerca de leis inconstitucionais. Por fim, procura-se contribuir para a defesa dos direitos fundamentais do contribuinte, elencando os aspectos positivos e negativos do Projeto de lei n. 2.557/2011 e Projeto de Lei Complementar n. 298/2011, em tramitação no Brasil, avaliando as propostas da criação de um Código Nacional de Defesa do Contribuinte. Aprecia-se ainda os atuais instrumentos legais de defesa do contribuinte, os avanços promovidos pelo Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça e os desafios na defesa e efetividade dos direitos do contribuinte. Adota-se do método de raciocínio dedutivo, com aplicação dos procedimentos histórico, dogmático-jurídico e de estudo hermenêutico. A pesquisa tem por base material bibliográfico e jurisprudencial.

**Palavras-chave:** Direitos fundamentais. Contribuinte. Poder de tributar.



## **THE DEFENSE OF FUNDAMENTAL RIGHTS OF THE TAXPAYER AND THE IMPASSES ARISING FROM THE POWER TO TAX**

### **ABSTRACT:**

The present work of research line business relations, development and social demands of the Masters Program in Law of Unimar, concentration area in economic enterprises, development and social change has for purpose the analysis of collisions between the fundamental rights of the taxpayer and the taxing power of the State. First, it is made an approach to the State and the power to tax, pointing to the historical evolution of taxation, the reforms of the tax system, the Brazilian tax jurisdiction and taxes, as well as the constitutional principles of taxation and immunities. Are then analyzed the fundamental rights of the taxpayer, promoting a discussion on the issue of its terminological and conceptual delimitation, its trajectory, effectiveness, and also their limitations and collisions, finally identifying the fundamental rights of the taxpayer in the Brazilian Federal Constitution. The central point of the job is to deal with violations of the power of taxing the fundamental rights of the taxpayer, evidencing the occurrence of assaults on fundamental rights, and appreciating other factors such as the excess of tax laws, the discussion on the need for the creation of specific laws in defense of the taxpayer and still discussions about illegal and unconstitutional laws. Finally, it seeks to contribute to the protection of fundamental rights of the taxpayer, listing the positive and negative aspects of the Project of Law 2557/2011 and design of Complementary Law 298/2011, in proceedings in Brazil, assessing the proposals for the creation of a National Code of defense of the taxpayer. It also appreciates the current legal instruments of defense of the taxpayer, the advances promoted by the Supreme Federal Court and the Superior Court of Justice and the challenges to be overcome in the defense and effectiveness of taxpayer's rights. Adopts the method of deductive reasoning, with application of procedures and legal history, theological and hermeneutic study. The research is base don bibliographi cand jurisprudential material.

**Keywords:** Fundamental rights. Taxpayer. Power to tax.

## LISTA DE ABREVIATURAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADIN	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CF	Constituição Federal
CADIN	Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CIP	Contribuição para Iluminação Pública
COFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COSIP	Contribuição para Custeio de Iluminação Pública
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSLL	Contribuição Social sobre Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IE	Imposto de Exportação
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto de Importação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPMF	Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras
IPTU	Imposto Predial Urbano
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto de Renda de Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
ISS	Imposto Sobre Serviços
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis

ITCMD	Imposto de Transmissão Causa <i>Mortis</i> e Doação
ITR	Imposto Territorial Rural
MS	Mandado de Segurança
n.	número(s)
PLS	Projeto de Lei do Senado
PIS	Programa de Integração Social
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	12
<b>1 O ESTADO E O PODER DE TRIBUTAR</b> .....	14
1.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO E JUSTIFICAÇÃO DO PODER DE TRIBUTAR .....	14
1.2 EVOLUÇÃO E REFORMAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	20
1.3 DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E OS TRIBUTOS .....	23
1.4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO.....	28
1.4.1 Princípios gerais.....	28
1.4.2 Princípios específicos.....	31
1.4.3 Das imunidades.....	34
<b>2 DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE</b> .....	39
2.1 A PROBLEMÁTICA DA DELIMITAÇÃO CONCEITUAL E TERMINOLÓGICA ...	39
2.2 A TRAJETÓRIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS.....	43
2.3 DA EFICÁCIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS .....	52
2.4 LIMITAÇÕES E COLISÕES.....	59
2.5 DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	62
<b>3 COLISÕES ENTRE O PODER DE TRIBUTAR E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE</b> .....	66
3.1 O PODER DE TRIBUTAR <i>VERSUS</i> OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE .....	66
3.2 DAS AGRESSÕES AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE ....	71
3.3 DO EXCESSO DE LEIS TRIBUTÁRIAS .....	86
3.4 DAS LEIS INCONSTITUCIONAIS.....	89
<b>4 DA DEFESA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE</b> .....	98
4.1 DA NECESSIDADE DE INSTITUIÇÃO DE UM CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE .....	98

4.2 DAS AÇÕES JUDICIAIS ADOTADAS PELOS CONTRIBUINTES NAS RELAÇÕES COM O FISCO.....	107
4.3 DOS AVANÇOS DO STF E STJ NA PROTEÇÃO AOS CONTRIBUINTES DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	110
4.4 DESAFIOS NA DEFESA E EFETIVIDADE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS	116
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>120</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>123</b>

## INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 com ampla dedicação a regularização da matéria tributária, conferiu em título próprio quanto ao sistema constitucional tributário, refletindo a essência de rigidez e limitação do poder de tributar e de outro lado, também visou assegurar direitos que foram esculpidos como fundamentais aos contribuintes.

Ocorre que apesar da República Federativa construir um sistema tributário pautado pelo reforço ao federalismo e dirigido pelos primados de igualdade, capacidade contributiva, segurança jurídica, transparência, dentre outros, ainda assim, não são poucas as vezes que o ente tributário assume uma posição privilegiada em relação ao contribuinte, o que desencadeia um demasiado desequilíbrio na relação jurídica tributária.

O problema surge quando se aprecia que nem sempre há uma harmonia nas decisões proferidas, seja através do Poder Judiciário, seja pelo campo administrativo. Na prática, cada vez mais tem se deparado com a quebra dos valores protegidos pelos princípios e normas do sistema constitucional tributário para se dar respaldo a atos e comportamentos incompatíveis do Fisco, com a justificativa de preservação e manutenção do próprio Estado. Daí se questionar se existe uma hierarquia entre o poder de tributar e os direitos fundamentais do contribuinte, bem como se havendo conflito entre ambos, qual deve prevalecer?

Diante das arbitrariedades e abusos praticados pelo Fisco é possível algum mecanismo em defesa do contribuinte? Os excessos de leis bem como a discussão de leis inconstitucionais influenciam nos dilemas que envolvem a relação tributária?

Crível que o poder de tributar vem constantemente esbarrando ou desencadeando violações aos direitos essenciais dos contribuintes, por isso a necessidade de se buscar o equilíbrio entre a relação jurídica que envolve ambos.

O tema merece atenção, principalmente diante das diversas repercussões que estão sendo geradas ao longo dos anos.

Assim, tais questões serão analisadas na presente pesquisa, pautando-se pelo método de raciocínio dedutivo, com aplicação dos procedimentos histórico, dogmático-jurídico e de estudo hermenêutico. A pesquisa tem por base material bibliográfico e jurisprudencial. E seu desenvolvimento é feito da seguinte forma: apresenta-se uma análise do Estado e o poder de tributar, transcorrendo a evolução

histórica da tributação, as reformas do sistema tributário brasileiro, a competência tributária e os tributos, fazendo ainda uma apreciação dos princípios constitucionais de tributação e das imunidades tributárias.

Em sequência é apresentado uma trajetória dos direitos fundamentais do contribuinte, promovendo uma discussão sobre a problemática da sua delimitação conceitual e terminológica, sua evolução, eficácia, e ainda, suas limitações e colisões, merecendo destaque a consagração dos direitos fundamentais do contribuinte na atual Constituição Federal brasileira.

O foco central do trabalho está em discorrer sobre as violações do poder de tributar frente aos direitos fundamentais do contribuinte, identificando a ocorrência de agressões aos direitos fundamentais, e ainda outros fatores como o excesso de leis tributárias, os dilemas da necessidade da criação de leis específicas em defesa do contribuinte e os impasses acerca de leis inconstitucionais.

Por fim, e visando contribuir para a defesa dos direitos fundamentais do contribuinte, são apuradas propostas da criação de um Código Nacional de Defesa do Contribuinte (CODECON). Analisam-se ainda os atuais instrumentos legais de defesa do contribuinte, e os avanços promovidos pelo Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça, bem como os desafios a serem enfrentados na defesa e efetividade dos direitos do contribuinte.

## 10 ESTADO E O PODER DE TRIBUTAR

O homem para manter sua sobrevivência em sociedade precisou estabelecer regras de conduta, fazendo surgir à figura do Estado. E para alcançar seus fins necessitou de recursos financeiros, bem como de atividades para obter, administrar e aplicar referidos recursos.

Nesse cenário, o tributo surge como um meio pelo qual o Estado consegue abastecer seus cofres, para via de consequência, satisfazer as necessidades humanas.

Assim, a atividade do Estado tende a ser instrumento para a realização do seu próprio fim, visto que fornece meios para obtenção das receitas, estabelece as formas de aplicação e o comporta com instrumentos próprios para atuação em sociedade. Coincide, com a própria atividade essencial do Estado, que é a busca pelo bem comum.

Daí ser imprescindível o estudo da atuação do Estado e do Poder de Tributar no âmbito do cenário nacional.

### 1.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO E JUSTIFICAÇÃO DO PODER DE TRIBUTAR

A origem do tributo interliga-se a própria construção da sociedade organizada, estando presente desde o início da história da humanidade.

O termo tributar deriva do latim *tribuere*, significando dividir por tribos, repartir, distribuir, mantendo ainda hoje o sentido designativo da ação estatal. O tributo, do latim, *tribos*, *tributum* e *tributus*, destoa-se como o resultado dessa ação estatal, indicando o ônus atribuído entre os súditos.<sup>1</sup>

Em princípio, não se tratava de uma exigência compulsória, manifestando-se voluntariamente pela comunidade aos seus líderes tribais, como forma de agradecimento aos serviços prestados.

Aos poucos é que foi inserido na sociedade para a arrecadação de propósitos, como as guerras, defesa contra inimigos externos e preservação da existência da tribo, seja através da segurança interna, seja para permitir o bem-estar dos cidadãos.

---

<sup>1</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 38.



Posteriormente, a exigência tributária passou a ser obrigatória, a começar pelos que perdiam nas guerras e ficavam sujeitos a extorsões, imposição de penalidades, entrega de rendas e bens por eles produzidos, aos vencedores.

A gradual evolução das comunidades promoveu um aumento das necessidades coletivas, tornando inevitável a construção de uma fonte permanente de recursos financeiros. Foi nesse período que os chefes de Estado passaram a exigir a cobrança de parte da produção também de seus súditos, tornando o tributo a principal fonte de financiamento das atividades estatais.

Em Roma a exigência de impostos, por vezes, apresentava-se por razões curiosas, incidindo até sobre janelas, chaminés, latrinas e mictórios.<sup>2</sup>

Por consequência, o exacerbado aumento do fenômeno tributário terminou por provocar conflitos entre as civilizações. Na Inglaterra, no século XI:

[...] episódios políticos de relevo tiveram sua origem ou foram seriamente influenciados por questões de natureza tributária. Dentre eles [...] ocorridos na Inglaterra: a revolta dos barões contra João Sem-Terra, que resultou na Magna Carta de 1215, a revolta contra a *Poll Tax*, de 1377, e a decapitação de Carlos I e a “Gloriosa Revolução”, de 1688.<sup>3</sup>

Na Espanha, as Cortes de Leão de 1188, impunham que os impostos deveriam ser votados pelos delegados dos contribuintes. Em Portugal, as Cortes de Lamengo, em 1413, eram convocadas para a obtenção dos impostos tidos por necessários. Na França, os representantes da nobreza, clero e povo já se reuniam com o fim de obter tributos desde o início do século XVI.<sup>4</sup>

A tributação permeou diversas revoluções e transformações sociais, inclusive sendo uma das causas da Revolução Francesa, em 1789 e, ainda repercutindo na Independência das Colônias Americanas.

No Brasil, um dos principais conflitos gerados pela cobrança excessiva de tributos foi a conhecida Inconfidência Mineira, no ano de 1789, motivada pela política fiscal da Coroa Portuguesa, com uma sangria econômica provocada pelo aumento da coleta da derrama. Conforme Pereira “este era o mais terrível dos tributos, pois eram cobradas importâncias arbitrárias de toda a população, mineradores ou não, ricos ou pobres, até completar a cota fixada”.<sup>5</sup> Por certo, o Rei de Portugal tinha direito ao

---

<sup>2</sup> MEIRA, Silvio. *Direito tributário romano*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 34.

<sup>3</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 38.

<sup>4</sup> PROVENZANO, José Antônio. *A evolução da tributação*. Erechim: Gráfica Massochin, 2002. p. 11.

<sup>5</sup> PEREIRA, Ivone Rotta. *A tributação na história do Brasil*. São Paulo: Moderna, 1999. p. 18.

quinto do ouro, que correspondia a 20% (vinte por cento) de todo o metal retirado do país.

Outro conflito nacional relevante foi a Revolução Farroupilha, que ocorreu no período de 1835, tendo por motivação a cobrança de tributos diferenciados na região do Rio Grande do Sul.

Em tempos atuais, a maioria dos países instituiu a receita tributária como mecanismo de fornecimento dos recursos de que o Estado necessita para sua subsistência.

Assim, o Estado ao instituir o tributo exerce “[...] o poder de tributar que nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta. [...] É relação jurídica, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado”.<sup>6</sup>

Já não se concebe a tributação senão como instrumento da própria sociedade na busca dos seus objetivos. Pagar tributo não é mais uma submissão ao Estado, tampouco um mal necessário. É um dever fundamental de toda pessoa que integra uma sociedade.<sup>7</sup>

Aliás, José Casalta Nabais compara a relação direito-dever fundamental como um “direito boomerang”, ou seja, “eles são, por um lado, direitos e, por outro lado, deveres para o respectivo titular activo, ou seja, direitos que, de algum modo, acabam por se voltar contra os próprios titulares”.<sup>8</sup>

O fenômeno do tributo passou a ser uma categoria jurídica disciplinada pelo direito, só sendo possível seu exercício por meio da relação jurídica de poder entre o Estado e seu povo, resultante de regras preestabelecidas em sociedade, ou seja, decorrente exclusivamente da lei. Os indivíduos por meio de seus representantes permitem não só a instituição de tributos, mas de todas as regras que são regidas pelo Estado.

Ademais, apesar da consagração do fundamento do poder de tributar como relação jurídica, sua abordagem mais aprofundada comporta uma série de justificações.

Nesse ínterim, há quem consagre o poder tributário como típico poder político do Estado, enquanto de outra ponta, há quem reduza sua importância como legítimo

---

<sup>6</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 34.ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 27.

<sup>7</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 4.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 14.

<sup>8</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 53.

poder, para inseri-lo no contexto de competência atribuída ao Estado. Ademais, há ainda uma teoria que insere critérios materiais impositivos como limitadores da atuação do poder de tributar, seja pelo tributo, seja pelos direitos fundamentais.

A primeira justificação de cunho político coloca o poder tributário como uma das manifestações do poder político público. É instrumento que viabiliza a fonte de financiamento do Estado para o desenvolvimento de suas funções. A criação dos tributos relaciona-se a decisão-ação retirada do poder de tributar, ficando a exigibilidade do tributo no campo da relação jurídica tributária. Funda-se, portanto, na soberania política do Estado, onde o tributo consiste na prestação exigida pelo Estado em virtude de seu poder de império.<sup>9</sup>

A segunda justificação insere o poder de tributar em razão de seu conteúdo, seja como poder de criar, aplicar e arrecadar tributos, estabelecendo um conceito unitário e autônomo, característico do Direito Tributário. O Poder de tributar importado da teorização de Estado Absoluto, justificaria sua soberania pelo conteúdo, com a edição das leis, e imposição dos tributos, destinando-os à competência única do Monarca, o que exclui outras instâncias de disputa de poder decorrentes do sistema feudal.<sup>10</sup>

Há crítica, pois atualmente não se encontra justificação para identificá-lo com a soberania do Monarca e nem para diferenciá-lo do poder normativo geral. O poder tributário é apenas um aspecto do poder normativo geral, isto é, é o poder normativo em matéria tributária.<sup>11</sup>

Nesse sentido, Carrazza<sup>12</sup> explica que “no Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em poder tributário (incontrastável, absoluto), mas, tão somente, em competência tributária (regrada, disciplinada pelo Direito)”.

Assim, a força tributária do Estado não possui atuação livre, ficando sujeita a limitação pelo direito positivo. As pessoas políticas não detêm de poder tributário decorrente da manifestação do *iusimperium* do Estado, mas da competência tributária,

---

<sup>9</sup>PRIETO, Luis Maria Carzola. *El poder tributário em el estado contemporâneo*: um estúdio. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1981, p. 89-96.

<sup>10</sup>BEREJO, Alvaro Rodrigues. *Introducción al estudio del derecho financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976. p. 201-212.

<sup>11</sup>BEREJO, Alvaro Rodrigues. *Introducción al estudio del derecho financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976. p. 213-217.

<sup>12</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29.ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 573.

determinada pelas normas constitucionais, a partir do momento da promulgação da Constituição Federal.<sup>13</sup>

Em contrapartida e contrariando a justificativa do poder de tributar na soberania do Estado, surge na Itália, ideais defendidos por Griziotti, como a teoria causalista do imposto.

Conforme Guimarães<sup>14</sup> “[...], Griziotti chegou à conclusão de que a causa jurídica do imposto era formada por quatro elementos: capacidade contributiva, troca dos serviços gerais e particulares, ato unilateral do Estado para obrigar à prestação e ato de imposição”.

Desse modo, o poder tributário estaria submetido a limitações impostas pelos fins sociais, havendo uma contraprestação do Estado com a prestação de serviços aos contribuintes.

Todavia, enquanto que para o Estado o objetivo seja a obtenção de recursos, para os indivíduos ainda que as vantagens gerais ou particulares não sejam alcançadas, a obrigação no financiamento das despesas permanece, pois ainda que abstratamente, a atividade estatal é considerada capaz para realização dos seus fins.

Por fim, o poder de tributar sofre limitação pelos direitos fundamentais. É corolário que referido poder surge na Constituição Tributária, a teor do que se evidencia nos artigos 145, 153 e 156 da Constituição Federal, sendo “[...] o tributo: [...] um dever fundamental, ao lado dos deveres militares e do serviço do júri; limita-se pelos direitos fundamentais”.<sup>15</sup>

A tributação há de ser desenvolvida dentro dos balizamentos constitucionais, impondo-se leis tributárias com a estrita observância dos princípios fundamentais pertinentes. Enquanto os direitos fundamentais dão azo à atividade tributante do Estado, ao mesmo tempo configuram limites a essa mesma atividade.<sup>16</sup>

Anote-se que o tributo, por si só, afeta diretamente dois direitos fundamentais do indivíduo, qual seja, o direito à propriedade privada e o direito a liberdade. Nesse contexto, Carrazza<sup>17</sup> aponta que a ação de tributar excepciona o princípio

---

<sup>13</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29.ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 574.

<sup>14</sup> GUIMARÃES, Carlos da Rocha. *O problema da causa no direito tributário*. Disponível em: <[bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/15919/14748](http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/15919/14748)>. Acesso em: 02 jan. 2018.

<sup>15</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 374.

<sup>16</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 36.

<sup>17</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 432-433.

constitucional que protege a propriedade privada (CF, art. 5<sup>a</sup>, XXII, e 170, II). Na medida em que o direito de propriedade é constitucionalmente garantido, o tributo só é possível se também tiver raízes na Magna Carta.

Por seu turno, o direito de liberdade é alcançado pelo tributo indiretamente, a depender dos objetivos a serem perseguidos, pois a exigência tributária pode influenciar comportamentos, que determinam em opções dos contribuintes. Como exemplo, tem-se a hipótese de extrafiscalidade, que visa não apenas fins arrecadatários, mas ainda sociais, políticos ou econômicos.

Aliás, Maria de Fátima Ribeiro<sup>18</sup> chega atualmente ao conceito de tributação social, considerando-a:

[...] aquela que respeita o que é inerente à sociedade no contexto social dos ditames constitucionais. Por isso, referida tributação deve privilegiar as necessidades essenciais da população, destacando-se a alimentação, saúde, vestuário, moradia, educação, acesso ao trabalho, livre iniciativa, livre concorrência entre outros pontos. Na prática, tais posições devem ser efetivadas por meio de leis isentivas ou com tributações simbólicas. Pelo intervencionismo político-social introduz-se na tributação o fim político-social. O tributo deve ter uma função social, tendendo a uma distribuição do patrimônio e das rendas.

O poder tributante, ao elaborar sua política tributária, deve levar em conta se o sistema tributário é justo, se trata, de maneira igual, todos os contribuintes que se encontram em situação idêntica e também se está adequado à distribuição de rendas e ao desenvolvimento econômico, favorecendo a política de estabilização da economia, o combate ao desemprego e à inflação, entre outros aspectos.

A reforma Constitucional Tributária deverá promover prioritariamente a função social do tributo, redistribuindo riquezas, promovendo a justiça social.

De fato, a cada dia uma visão mais humanista da tributação e da adequação desta ao exercício dos direitos fundamentais é almejada, desencadeando um ambiente de tensão e discussão dos conflitos envolvidos no intuito de sua eficaz aplicabilidade.

---

<sup>18</sup>RIBEIRO, Maria de Fátima. *A incidência tributária ambiental no desenvolvimento econômico sustentável e a função social do tributo*. In: RIBEIRO, Maria de Fátima. (Coord.). *Direito tributário e segurança jurídica*. São Paulo: MP, 2008. p. 179.

## 1.2 EVOLUÇÃO E REFORMAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO<sup>19</sup>

O primeiro tributo instituído no Brasil foi decorrente da exploração do Pau-brasil, no período colonial, cuja concessão deveria partir da Coroa Portuguesa, a quem deveria ser pago o considerado quinto. Nessa época, o pagamento era feito por meio de mercadorias, e isso porque era proibida a circulação de moedas na colônia. As fontes de receitas eram determinadas pelo livre arbítrio, pelos Fidalgos, não havendo qualquer critério para fixação dos tributos.

Mas o tipo mais característico de tributo brasileiro surgiu com a divisão das Capitânicas Hereditárias, no ano de 1534, dando início a cobrança do Imposto de Consumo, que atingiu produtos nacionais como o açúcar, o fumo, e a carne, implantados por Dom João III.

Já no século XVII, a exploração tributária aumenta, tendo a implantação da cobrança de impostos diretos e indiretos para as mercadorias que deixavam o país. Passou-se a ter uma maior preocupação com a administração da colônia, e o interesse de que as despesas do Brasil fossem pagas ainda que em parte com o produto da arrecadação dos tributos. Com isso, em 1761, criou-se o Erário Régio, centralizando um órgão destinado a arrecadação e segurança ao Estado dos rendimentos da tributação implantada.

Posteriormente, a vinda da família real trouxe a necessidade de criação de tributos, agora como fonte de receita. A partir daí, para cada novo tributo criado, um outro tributo era instituído no país. E com o crescimento das receitas para atender as necessidades do reino, em 1808, D. João permite a abertura dos portos brasileiros para as nações consideradas amigas.

Porém, os fundamentos do direito tributário só vieram a ser evidentes após a independência do Brasil.

A Constituição de 1824 trouxe a criação da Fazenda Nacional, encarregada de controlar as receitas e despesas do país, ficando responsável pela administração, arrecadação e contabilidade do Tesouro Nacional.

---

<sup>19</sup> GOMES, Antonia Helena Teixeira. *Tributação e sonegação fiscal: um estudo do comportamento do Estado ante a sonegação fiscal*. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp041431.pdf>>. Acesso em: 03 jan. 2018.

No entanto, o sistema era tão flexível, que apesar da Constituição tratar sobre as contribuições diretas, também albergava hipóteses de contribuições indiretas, que ficavam ao arbítrio do Poder Legislativo.

Por sua vez, a Constituição de 1891, marcada pela Proclamação da República, inaugura o regime republicano e a forma federativa, implantando um sistema tributário mais simples, apesar de manter os ditames do Império. Foi adotada uma autonomia financeira de receitas dos estados e municípios, além de um regime de separação das fontes tributárias, discriminando os impostos que seriam de competência exclusiva da União e dos estados.

Nessa época foi criado o Imposto de Renda, por meio da Lei Orçamentária n. 4.625 de 31/12/1922. Ademais, alguns princípios tributários também foram introduzidos, como foi o caso do princípio da legalidade, previsto na época, no artigo 72, e também do princípio da isonomia, reforçando perante a lei a igualdade de todos.

Mas apesar da implantação do sistema tributário mais evidente, a Constituição de 1891 apresentou incoerências ao atribuir competência aos Estados, e à União, que podiam criar outros tributos, além dos já previstos na Magna Carta, com ou sem caráter cumulativo, o que terminaria dando margens para a ocorrência de bitributação.

De sequência, a Constituição de 1934 manteve nos moldes da Constituição anterior os princípios tidos por fundamentais como a república, a federação e a divisão dos poderes em Legislativo, Executivo e Judiciário.

O novo texto constitucional trouxe um avanço ao sistema tributário inserindo um sistema rígido, sem opção de discricionariedades do legislador. Os Municípios foram dotados de capacidade tributária e o processo de discriminação de rendas tributárias foi aperfeiçoado, passando a se definir os tributos que seriam de competência privativa da União, dos Estados e dos Municípios.

Foi nesse momento que a contribuição de melhoria foi inserida no artigo 124, os princípios da legalidade, isonomia e imunidade recíproca foram expressamente previstos, e a bitributação foi proibida entre União e os Estados.

A Constituição de 1937 pouco inovou, mantendo o que já se previa desde a Constituição de 1934. Já a Constituição de 1946, implantada após a segunda guerra mundial apenas modificou a discriminação das rendas, atribuindo aos Municípios o imposto de indústria e profissões, hoje já extinto. Além disso, trouxe a hipótese de competência concorrente aos tributos não privativos da União e Estados.

Em 1966, a Lei n. 5.172 deu azo ao Código Tributário Nacional, que passou a dispor sobre as normas gerais de direito tributário.

Já em 1967 a nova Constituição preocupou-se em reformular o sistema tributário, tornando-o mais rigoroso e ampliando as técnicas do federalismo. E apesar do período militar, a Emenda Constitucional de 1969 em parceria com as emendas de n. 18 à Constituição de 1946 e a de 1967 garantiram a rigidez do sistema tributário.

Em verdade, conforme aponta Ruy Barbosa Nogueira:<sup>20</sup>

[...] a maior novidade introduzida pela Emenda n. 18, de 1965, foi ter elevado as disposições básicas do Sistema Tributário Nacional ao nível constitucional, inspirada na legislação alemã. Neste sentido, veio criar maior instrumentalidade para impedir conflitos de tributação dentro da Federação e tornou mais efetivo o controle de constitucionalidade e legalidade pelo Poder Judiciário.

Após o golpe de 1964 iniciou-se uma busca pela conquista do considerado Estado Democrático de Direito.

A Constituição de 1988, chamada de “constituição cidadã”, manteve as espécies tributárias previstas na Constituição de 1969, mas de forma mais regulamentada, fixou limitações ao poder de tributar do Estado, como forma de proteção do cidadão frente ao arbítrio do poder estatal.

Ademais, atribuiu considerável relevância aos direitos individuais, garantindo-lhe alta positividade jurídica, e por fim, trouxe um melhor aperfeiçoamento do sistema tributário nacional.

Atualmente, a Constituição Federal, comporta 18 artigos (arts. 145 a 162), em seu Título VI, Capítulo I, sob a denominação de Sistema Tributário Nacional.

Conforme Harada<sup>21</sup> “o que existe, portanto, é um sistema parcial (sistema constitucional tributário) dentro de um sistema global (sistema constitucional)”.

Por fim, existem ainda outras normas espalhadas pela Constituição que disciplinam conteúdos tributários, como é o caso do artigo 7º, inciso III, artigo 195, artigo 212, §5º, artigo 239, §§ 1º e 4º, e ainda do artigo 240, sem prejuízo das Emendas Constitucionais 21/1999; 37/2002; 39/2002; 42/2003; 45/2004 e 47/2005.

---

<sup>20</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 38.

<sup>21</sup> HARADA, Kiroshi. *Direito financeiro e tributário*. 25ª ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 388.



### 1.3 DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E OS TRIBUTOS

No âmbito do Estado de Direito, existem limites para que a tributação possa ser exercida. A delimitação provém do considerado princípio do federalismo (art. 60, §4º, I, da CF) que demarcou entre as pessoas políticas o poder de tributar. Conforme Regina Helena Costa:<sup>22</sup>

[...] a noção de competência tributária corresponde ao ‘poder de tributar’, juridicamente limitada pela própria Constituição. [...] é a aptidão para criar tributos, mediante a edição do necessário veículo legislativo (art. 150, I, CR), indicador de todos os aspectos de sua hipótese de incidência.

A atribuição da competência tributária às pessoas jurídicas de direito público tem previsão nos artigos 153 a 156 da Constituição Federal.

Ademais, seguindo os ensinamentos de Eduardo de Moraes Sabbag:<sup>23</sup>

A competência tributária compreende a competência legislativa plena, prevista no art. 6.º do CTN. Nesse contexto, há em nossa ordem constitucional uma coincidência entre a competência legislativa com a competência tributária. Contudo, não se confunde uma com a outra, mostrando-se a primeira como o poder de instituir tributo, enquanto a segunda se apresenta como a competência para legislar sobre o Direito Tributário. Tal competência para legislar é denominada competência concorrente, conforme o art. 24 da CF.

No mais, se caracteriza, conforme Carrazza<sup>24</sup> “[...] pela: I - privatividade; II- indelegabilidade; III- incaducabilidade; IV- inalterabilidade; V- irrenunciabilidade; e VI – facultatividade do exercício”.

A privatividade por sustentar que as pessoas políticas possuem faixas tributárias privativas. A indelegabilidade diante do fato de que as pessoas políticas uma vez recebidas suas competências da Magna Carta, não poderão delegá-las a terceiros. A incaducabilidade, vez que o seu não exercício ao longo do tempo não impede que a pessoa política venha a exercê-la a qualquer tempo. A inalterabilidade, pois a competência não pode ter suas dimensões ampliadas pela pessoa política que a detém. Irrenunciabilidade no sentido de que não se pode abrir mão de suas atribuições, em virtude da indisponibilidade do interesse público, e pôr fim a

<sup>22</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.p. 70.

<sup>23</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário essencial*. 3.ed. São Paulo: Método, 2015. p.58.

<sup>24</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29.ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 590.

facultatividade, pois as pessoas políticas são livres para adotar ou não de suas competências.

Em sentido diverso, Paulo de Barros Carvalho defende apenas como características a indelegabilidade, irrenunciabilidade e incaducabilidade.<sup>25</sup> No que se refere à privatividade, sua indicação não seria viável diante da competência tributária extraordinária outorgada à União. Quanto à inalterabilidade também não seria possível diante das frequentes alterações da Magna Carta e quanto à facultatividade haveria exceção do ICMS.<sup>26</sup>

Porém, deve ser considerada tanto a privatividade quanto a inalterabilidade, pois imprescindíveis para a competência tributária.

No que concerne à repartição de competência tributária entre os entes federativos, necessário tratar sobre os critérios adotados.

A Constituição Federal quanto aos impostos atribuiu competências expressas e numeradas, a teor do que se vislumbra nos artigos 153, 155 e 156, da Constituição Federal. Já em relação às competências residual e extraordinária de impostos, atribuídas à União, apenas pressupostos para o atendimento do seu exercício foram atribuídos, conforme artigo 154 da Magna Carta.

Já quanto às taxas, as competências são apenas expressas, a teor do artigo 145, II da CF. Quanto às contribuições de melhoria, há dispensa de qualquer enumeração, enquanto que o empréstimo compulsório adota pressupostos para a exigência do tributo em situações excepcionais, conforme artigo 148, II, CF.

Quanto às contribuições, o artigo 149, da CF demonstra que não houve indicação de materialidades, mas apenas de finalidades que legitimam sua aplicação.

No que se refere às atribuições dos entes políticos no âmbito tributário, compete a União, conforme disciplina o artigo 153, da Magna Carta a instituição de impostos de importação, exportação, renda e proventos, produtos industrializados, operações financeiras, propriedade rural e grandes fortunas.

Além disso, lhe é atribuído a teor do artigo 154, da CF competência residual para instituir por meio de lei complementar impostos não contidos no artigo 153, com a ressalva de que não sejam cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculos

---

<sup>25</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17.ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 222.

<sup>26</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.p. 72.

próprios dos descritos na Constituição. E também na iminência ou no caso de guerra externa e de impostos extraordinários.

Por fim, ainda lhe cabe instituir taxas frente às matérias contidas no artigo 21 e 22 da CF; contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Os Estados possuem competência para instituir, conforme o artigo 155 da CF, os impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e de propriedade de veículos automotores. Instituem ainda taxas conforme os artigos 23 e 25 §2º, da CF, contribuição de melhoria e contribuição social (artigo 145, III e 149, §1º e parágrafo único, CF).

Enquanto que aos Municípios, sua competência engloba três impostos, qual seja: propriedade predial e territorial urbana; transmissão *intervivos* de bens imóveis; e serviços de qualquer natureza. Instituem também taxas conforme os artigos 23 a 25, da CF, contribuição de melhoria e contribuição social (artigo 145, III, 149, §1º, CF).

E ainda podem instituir contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, conforme artigo 149-A, da Constituição Federal.

Quanto ao Distrito Federal, a Constituição em seu artigo 32, §1º, lhe atribui às competências reservadas tanto aos Estados, como aos e Municípios.

Acrescenta-se, que no contexto da competência tributária não se confundem os conceitos de fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade.

Embora os dois primeiros se relacionam à competência tributária, o último liga-se à capacidade tributária ativa. A fiscalidade traduz a exigência de tributos com o fim de abastecer os cofres públicos, adotando-o como ferramenta de arrecadação. Já a extrafiscalidade consiste no emprego de instrumentos tributários para atingir finalidades não arrecadatórias, mas incentivadoras ou inibidoras de comportamentos para realização de outros valores constitucionalmente protegidos. A extrafiscalidade aproxima-se da noção de poder de polícia ou de polícia administrativa. Enquanto que a parafiscalidade consiste na delegação pela pessoa política, por meio de lei, de

aptidões para arrecadar e fiscalizar a exigência de tributos a outra pessoa de direito público ou privado.<sup>27</sup>

Assim, em síntese, a competência tributária traduz uma relevante prerrogativa de que são legitimadas as pessoas políticas para a instituição de tributos.

E no que concerne aos tributos, o seu conceito foi determinado pelo legislador pátrio visando afastar divergências doutrinárias. Nas lições de Leandro Paulsen “a Constituição Federal, ao estabelecer as competências tributárias, as limitações ao poder de tributar e a repartição de receitas tributárias, permite que se extraia do seu próprio texto qual o conceito de tributo por ela considerado”.<sup>28</sup>

Todavia, sua previsão foi inserida no artigo 3º do Código Tributário Nacional, constituindo tributo toda prestação pecuniária compulsória, tida em moeda ou em valor que se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito e que seja instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

É prestação pecuniária, pois tendente a assegurar o Estado dos meios financeiros de que necessita para a consecução dos seus objetivos e compulsória por caracterizar-se pelo dever de pagar independente da vontade daquele que se sujeita a tributação.<sup>29</sup>

A prestação é expressa em moeda visto não se admitir a instituição de tributos em bens diversos do dinheiro, e nem em forma de serviços. Buscou-se evitar o tributo *in natura* (em bens) ou o tributo *in labore* (em trabalho, em serviços).

Porém, o artigo 162, I do CTN permite o pagamento por meio de cheque, desde que haja o resgate pelo sacado, além de outros meios de adimplemento como o vale postal, atualmente em grande desuso. Registre-se ainda que o artigo 156, XI do CTN prevê como causa de extinção do crédito tributário a dação em pagamento, o que relativiza a natureza de prestação exclusivamente pecuniária.

No mais, o tributo difere-se da penalidade exatamente porque esta última tem como incidência um ato ilícito, enquanto que o tributo é sempre lícito.

Insera ainda que a obrigação de pagar o tributo tem origem legal, surgindo com a simples realização do fato descrito na hipótese de incidência contida em lei, a teor dos artigos 118, 123 e 126 do CTN. Assim, a vontade das partes é irrelevante.

---

<sup>27</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 75-76.

<sup>28</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 4.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.p. 20.

<sup>29</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 58.

Mas necessário ressaltar “[...] que a EC n.º 32/2001 derogou (modificação parcial) o art. 3.º do CTN, pois previu a possibilidade de instituição e majoração de imposto por MP, ressalvados os tributos instituídos por lei complementar (art. 62, § 1º, III, da CF)”.<sup>30</sup>

Desse modo, é cobrada mediante atividade administrativa vinculada que significa que a autoridade administrativa não poderá adotar de juízo pessoal subjetivo, nem de discricionariedade ou arbitrariedade. Deve ficar envolto de pressupostos objetivos para a prática de seus atos e atento aos ditames da lei.

Figure-se ainda que tributo é um gênero do qual o artigo 5º do CTN traz suas espécies. Na época da elaboração do CTN, adotava-se a teoria tripartite ou tripartida, elencando três espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Posteriormente os artigos 217 do CTN e artigo 149, da CF permitiram a existência de uma quarta espécie de tributos, ou seja, as contribuições sociais.

Além desses, surgiu ainda uma quinta espécie considerando como tributo os empréstimos compulsórios.

[...] a doutrina e a jurisprudência entendem que, além das três espécies mencionadas no art. 145 da CF, há que se considerar como “tributos” os empréstimos compulsórios e as contribuições, totalizando cinco espécies tributárias, que ratificam a existência da teoria prevalecente, à qual nos filiamos, isto é, a teoria pentapartida dos tributos [...].<sup>31</sup>

Atualmente, a Emenda Constitucional n. 39/2002, trouxe a discussão de uma teoria hexapartida, apontando ainda como tributo à Contribuição para o Serviço de Custeio de Iluminação Pública (CIP ou COSIP), conforme artigo 149-A da CF.

Por fim, ainda quanto a sua classificação, os tributos no que diz respeito à competência podem ser federais, estaduais e municipais.

Quanto aos impostos federais, o artigo 153 da Constituição diz competir à União a instituição de impostos de importação de produtos estrangeiros (II), de exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados (IE), de renda e proventos de qualquer natureza (IR), de produtos industrializados (IPI), de operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF), sobre a propriedade imobiliária rural (ITR), e sobre grandes fortunas (IGF).

---

<sup>30</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário essencial*. 3. ed. São Paulo: Método, 2015. p. 57.

<sup>31</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário essencial*. 3.ed. São Paulo: Método, 2015.p. 57.

Quanto aos impostos estaduais, o artigo 155 da Lei Maior diz competir aos Estados e Distrito Federal instituir impostos sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens e direitos (ITCMD), sobre operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), e sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA).

E quanto aos impostos municipais, o artigo 156 da Constituição diz competir aos municípios a instituição de impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), sobre transmissão de bens imóveis (ITBI), e sobre prestações de serviços de quaisquer natureza (ISSQN).

Quanto à vinculação com a atividade estatal, os tributos podem ser vinculados, como é o caso das taxas, das contribuições de melhoria e das contribuições sociais, e não vinculados, como é o caso dos impostos. E no que toca a sua função, pode ser tidos por fiscais, extrafiscais e parafiscais.

Registre-se que a atribuição de competências sofre também limitações, compreendidas como as limitações do poder de tributar que terminam por repercutir na seara da competência.

Em sentido estrito, a Constituição estabelece nos artigos 150 a 152 tais limites apresentados por meio de princípios fundamentais do direito constitucional tributário, conforme se passa a analisar.

#### 1.4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO

O exercício do poder tributário no Brasil é disciplinado por diversos princípios, em sua maioria explícitos, e que devem ser acatados de forma ampla, inclusive pela legislação infraconstitucional.

##### 1.4.1 Princípios gerais

A Constituição Federal no artigo 5º declara sobre a igualdade de todos perante a lei sem distinção de qualquer natureza, e dentre as garantias que assegura aos brasileiros e estrangeiros, ressalva quanto a segurança.

Assim, a segurança jurídica é extraída não apenas como um direito fundamental, mas como garantia do exercício dos direitos fundamentais.

Constitui e decorre do próprio Estado Democrático de Direito, compreendendo as ideais de que o Estado é dotado de poder mas sujeita-se a legalidade, e que a confiança dos atos do Poder Público devem ser regidos pela boa-fé e razoabilidade. A durabilidade das normas é tida pela estabilidade das relações, com anterioridade das leis para a ocorrência de previsibilidade de comportamentos que levem a soluções que apresentem igualdade.

No campo da tributação, a segurança jurídica representa legalidade, isonomia e vinculação quando da cobrança do tributo.

Por seu turno, a dignidade da pessoa humana é pilar dos fundamentos do Estado Democrático de direito, estando conforme o artigo 1º, III, da Constituição Federal juntamente com a soberania, a cidadania, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.

A dignidade está impregnada em diversos vetores constantes da Lei Maior, como no direito à vida, ao planejamento familiar, no contexto da criança e adolescente, no amparo as pessoas idosas.

No âmbito tributário, sua aplicação o princípio implica na observância da capacidade contributiva da pessoa física, e na vedação da tributação do mínimo considerado vital.

Com respaldo nas ideais de igualdade, certeza e segurança jurídica, deriva-se o princípio da legalidade, alicerçado no artigo 5º inciso II da Magna Carta que determina que ninguém será obrigado a fazer algo ou deixar de fazer a não ser em virtude de lei.

Assim, referido princípio garante que o Estado somente poderá agir caso os particulares estejam em desacordo ao previsto em lei.

Com efeito, extrai-se que apenas a lei poderá impor obrigação, proibir comportamento, prever penas e sanções aos particulares.

Em matéria criminal, o princípio tem respaldo do artigo 5º, inciso XXXIX, no contexto administrativo, tem por base o artigo 37, caput, da Lei Maior, e no âmbito tributário o princípio tem fundamento no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal.

Já o princípio da igualdade representa significativa relevância na Constituição Federal, com previsão contida no artigo 5º, *caput*, de que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza entre brasileiros e estrangeiros que residem no Brasil.

Na área tributária é projeção do princípio da isonomia jurídica, garantindo tratamento uniforme pelo ente tributante perante aqueles que se sujeitam a tributação, com previsão contida no artigo 150, II, CF.

De fato, as dificuldades surgem quando se coloca a questão de saber se o legislador pode estabelecer hipóteses discriminatórias, e qual o critério de discrimine que pode validamente utilizar. E por certo, a lei sempre discrimina, sendo seu papel fundamental disciplinar as desigualdades naturais existentes entre as pessoas.<sup>32</sup>

Assim, devem ser considerados a razoabilidade da discriminação, com base em diferenças reais ente pessoas ou objetos, a existência de objetivos que justifiquem a discriminação, e o nexos ente o objetivo e o que será alcançado.

Ademais, também conhecido como princípio da finalidade pública ou do interesse coletivo, vislumbra que o Estado só deve voltar-se para fins de interesse público, certo que na ocorrência de conflito entre o interesse coletivo e o particular, o primeiro deverá prosperar. Implicitamente, referido princípio decorre do princípio da indisponibilidade do interesse público.

No âmbito tributário, a supremacia do interesse público justifica-se na convivência equilibrada entre a arrecadação fiscal e o respeito aos direitos dos contribuintes.

Assim, impõe o trato especial de institutos que vislumbrem o crédito tributário, especialmente quanto às hipóteses de isenção, compensação, remissão, anistia e transação.

Reconhece-se ainda como princípio que se relaciona a tributação o princípio da função social da propriedade. Referido princípio limita o direito de propriedade, sendo afirmado na Constituição Federal no artigo 5º, inciso XXIII.

Com efeito, conforme a titularidade do direito de propriedade pressupõe riqueza, é inegável que a tributação sobre ele se insira nos contornos da função social a ser por ela cumprida, especialmente à vista da ideia de justiça distributiva.<sup>33</sup>

Desse modo, a propriedade deve submeter-se a tributação como efeito da aplicação da função social, já que a sociedade deve contribuir para a manutenção do Estado, inclusive no que concerne a prestação de serviços voltados para a própria população.

---

<sup>32</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 34.ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 38.

<sup>33</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 88.



### 1.4.2 Princípios específicos

Apesar da existência do princípio da legalidade constante no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, o direito tributário consagra-o com maior rigorosidade no artigo 150, inciso I, da Magna Carta, prevendo que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a exigência ou aumento de tributo sem lei que o discipline, como forma de assegurar e garantir o contribuinte. Assim, especificamente trata do considerado princípio da legalidade tributária.

Nesse ponto, “[...] qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou alíquota, mediante a expedição de lei”.<sup>34</sup>

A colaborar os ensinamentos de José Eduardo Soares Melo que assegura que:

A instituição, majoração e extinção dos tributos (art. 150, I, III, a e b, da Constituição), bem como os casos de subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições (art. 150, §6º) devem ser sempre previstos em “lei”, compreendidos como espécie normativa editada pelo Poder Legislativo (excepcionalmente pelo Poder Executivo, nos casos de medidas provisórias, previstas no art. 62 da Constituição), contendo preceitos vinculantes.<sup>35</sup>

Assim, o princípio da legalidade presta-se para garantir segurança na relação entre o contribuinte e o Estado, devendo estabelecer tudo que seja necessário para a existência da relação obrigacional tributária.

Conforme prevê o artigo 150, inciso III, “b” da Magna Carta, há proibição da cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou.

Porém, é exceção à regra as situações indicadas no artigo 150, §1º, da Constituição Federal, tal como o II, IE, IPI, IOF e imposto extraordinário, além do empréstimo compulsório. Também é diversa a anterioridade das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, previstas no artigo 195 da Constituição.<sup>36</sup>

<sup>34</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17.ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p.94.

<sup>35</sup>MELO, José Eduardo Soares. *Curso de direito tributário*. 9.ed. São Paulo: Dialética, 2010. p. 18-19.

<sup>36</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 159-160.

Ademais, a Emenda Constitucional 42/2003 inseriu a alínea “c” ao referido artigo, restringindo a cobrança de tributos antes de decorridos 90 dias da data em que tenha sido publicada a lei que a instituiu ou aumentou, com observância do disposto na alínea “b”. É a hipótese da considerada anterioridade nonagesimal.

Registre-se que também não se submetem a limitação do artigo 150, inciso III, alínea “b”, o aumento de alíquotas do ICMS e da contribuição de intervenção no domínio econômico (art. 155, §4º, IV, “c”, e 177, §4º, I, “b”), inseridos pela EC 33/2001, que não escapam, no entanto, da exigência dos 90 dias, previstos na alínea “c”, do referido artigo 150.<sup>37</sup>

Acresça-se, todavia, que a referida alínea “c” não se aplica ao imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III), à base de cálculo do IPVA (art. 155, III), e à base de cálculo do IPTU (art. 156, I).

No mais, infere-se que o princípio da anterioridade não se confunde com o princípio da anualidade, o qual depende de autorização anual do Poder Legislativo por meio de previsão no orçamento e que não é adotado no Brasil.

A Constituição Federal ainda disciplina ainda sobre o princípio da irretroatividade, ao proibir a emissão de lei retroativa que possa prejudicar direitos e interesses das pessoas (art. 5º, XXXVI), e veda a cobrança de tributos relativos a fatos geradores anteriores ao início de vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, a teor do artigo 150, III, “a”, da Magna Carta.

Desse modo, a lei tributária somente poderá incidir, gravar, onerar fatos futuros, mantendo íntima vinculação com o princípio da anterioridade, no intuito de permitir a segurança e certeza às situações tributárias concernentes às suas atividades e interesses.<sup>38</sup>

No entanto, por outro lado, em determinadas hipóteses, a retroatividade é tida por benéfica ao sujeito passivo, sendo admissível pelo ordenamento jurídico. A previsão está contida no artigo 106, I e II do Código Tributário Nacional.

Por sua vez, o princípio da capacidade contributiva encontra-se disciplinado no artigo 145, §1º da Magna Carta.

O conceito de capacidade contributiva pode ser definido, numa primeira aproximação, com a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é

---

<sup>37</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 34.ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 36.

<sup>38</sup> MELO, José Eduardo Soares. *Curso de direito tributário*. 9.ed. São Paulo: Dialética, 2010. p.28.

o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação.<sup>39</sup>

E o conceito pode ser compreendido em dois sentidos diversos. Pode-se apresentar como capacidade contributiva absoluta ou objetiva quando diante de fato que se configure em manifestação de riqueza, como por exemplo, auferir renda, ou ser proprietário de veículo automotor. Serve como pressuposto do imposto ao condicionar a ação de eleição, pelo legislador.

De forma diversa pode apresentar-se como capacidade contributiva relativa ou subjetiva, voltando-se para a individualidade do sujeito. Envolve a contribuição na medida da capacidade contributiva *in concreto*, tornando o sujeito passivo potencial em efetivo para sofrer a tributação.

E sendo graduação do imposto, a capacidade contributiva atua como limite da tributação, permitindo que seja mantido o mínimo vital, e protegendo para que a progressividade dos tributos não alcancem níveis confiscatórios.

Some-se também a considerável vedação de tributo com efeito de confisco, que teve previsão expressa com a atual Carta Magna de 1988, no artigo 150, *caput*, e inciso IV. Assim é proibido à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios adotar tributo com efeito de confisco.

A proibição a confiscabilidade veda a instituição de qualquer tributo que possua caráter de absorção substancial de propriedade privada, sem a proporcionada indenização. Mas cabe ressaltar que a Lei Maior permite que ocorra tal apropriação sem indenização em duas situações como: a pena de perdimento de bens, hipótese contida no artigo 5º, inciso XLVI, “b”, da CF; e no caso de expropriação de glebas destinadas a culturas de plantas psicotrópicas e de trabalho escravo, situação contida no artigo 243, da CF.

Conforme Costa “[...] nem sempre é fácil, contudo, aquilatar até que ponto um tributo não é confiscatório e a partir de quando passa a sê-lo. Certo é que a resposta variará conforme o caso concreto e deverá apoiar-se na equidade e na razoabilidade”.<sup>40</sup> No Brasil, não existem parâmetros para definir o que seja uma tributação excessiva. Conforme Sabbag:

---

<sup>39</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 101.

<sup>40</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.p. 103.

[...] a aferição compete ao Poder Judiciário, quando promovido pelo contribuinte prejudicado, no caso concreto. Além disso, prevaleceu a tese no STF de que o caráter do confisco do tributo deve ser avaliado à luz de todo o sistema tributário, e não em função de cada tributo isoladamente examinado (ADIMC 2.010-DF-1999).<sup>41</sup>

Desse modo, configura-se um limite colocado pela capacidade contributiva de progressão fiscal, sempre que a tributação atinja consideravelmente a renda ou a propriedade dos contribuintes, principalmente no que se refere à alíquota, base de cálculo ou mesmo as atividades realizadas.

Também fica vedado às pessoas jurídicas de Direito Público colocar limites ao tráfego de pessoas ou bens, através de tributos, sejam eles interestaduais ou municipais, com exceção da cobrança de pedágio. A previsão está contida no artigo 150, inciso V, da Constituição Federal, tratado como princípio da liberdade de tráfego.

Nesse sentido, a limitação consagra o princípio federativo estabelecendo parâmetros para a atividade tributária, além de prestigiar a liberdade de locomoção em território nacional, contemplada no artigo 5º, XV e LXXVIII, da Constituição Federal.

#### 1.4.3 Das imunidades

Identificada no contexto das limitações constitucionais ao poder de tributar, a imunidade tributária goza de *status* semelhante aos dos princípios constitucionalmente protegidos, sendo considerada uma das mais relevantes hipóteses de vedação da aplicação tributária.

Sua regra, em verdade, estabelece exceção, vez que a Constituição define o âmbito do tributo, ou seja, o campo do qual o legislador pode definir a hipótese de incidência da regra de tributação, enquanto que a imunidade retira desse âmbito uma parcela, que torna imune.<sup>42</sup>

No campo de sua conceituação, Aliomar Baleeiro, um dos precursores do tema esclarece que:

A imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de

<sup>41</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário essencial*. 3.ed. São Paulo: Método, 2015. p. 36.

<sup>42</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 288.

atribuição de poder tributário. [...] é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência, que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente. [...].<sup>43</sup>

Verifica-se que apesar de a Constituição Federal ter reservado campo específico para abrigar as hipóteses de imunidade, seu próprio texto prevê a existência de nítidas imunidades, fora do âmbito do artigo 150, inciso VI. Tais situações são inseridas como isenções quando na verdade deveriam ter sido tratadas como imunes. É o caso, por exemplo, dos artigos 184, § 5º, 195, § 7º e ainda do artigo 149, § 2º, inciso I da CF, inserido pela Emenda Constitucional 33/2001. Vislumbra-se que houve equívoco de parte do legislador, pois deveriam ser alcançadas pelas regras da imunidade.

As imunidades estão previstas no artigo 150, inciso VI, do texto da Magna Carta, que veda a instituição de impostos em situações que são apresentadas atualmente em cinco alíneas, sem prejuízo da existência de outras esparsas.

A alínea “a”, constante no inciso VI, do artigo 150 da Magna Carta trata da imunidade recíproca, definição oferecida por decorrência da isonomia existente entre os entes constitucionais, que também pode ser denominada como imunidade mútua ou das entidades políticas. É a mais antiga exoneração tributária que se justifica em razão do princípio federativo constante no artigo 60, § 4º, I e artigos 29 e 30 da Constituição Federal, dada a autonomia dos Municípios. Referida imunidade atinge, portanto, apenas os impostos, permanecendo a cobrança recíproca quanto aos demais tributos. Há ressalva apenas quanto aos empréstimos compulsórios, pois se forem instituídos na forma de impostos, serão protegidos pela vedação constitucional.

Ademais, a presente imunidade induz a um rol exoneratório, que em literal interpretação, alcançaria tão somente os impostos sobre patrimônio, bens e serviços destes entes políticos.

Diante da discussão gerada, o Supremo Tribunal Federal (STF)<sup>44</sup> tem interpretado de forma mais ampla quanto ao rol de impostos, afastando aqueles que possam onerar as finanças dos entes políticos protegidos pela imunidade.

---

<sup>43</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 374.

<sup>44</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 225778.AgR, Relator: Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 16/09/2003; AI 389118 AgR, Relator: Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 24/09/2002.RE 203755.Relator: Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 17/09/1996.

Acresça-se também que a imunidade das entidades políticas deve ser estendida para as autarquias e fundações mantidas pelo Poder Público, conforme dispõe o artigo 150, § 2º da Constituição Federal.

Ademais, a imunidade recíproca deve estar vinculada às suas finalidades essenciais ou cumprir as finalidades que dela decorram.

Por sua vez, o § 3º, do artigo 150, veda a exoneração tributária nas hipóteses de exploração de atividade econômica regida pelos empreendimentos privados, ou nos casos em que haja o pagamento de tarifas ou preços, ou ainda em casos de contraprestações.

Destarte, a alínea “b” vem tratar das imunidades dos templos de qualquer culto. Tal exoneração tributária vem reforçar o princípio da liberdade de crença religiosa, constante no artigo 5º, VI a VIII da Carta Magna. Protege-se a prática religiosa, estando fora do alcance imunitório as seitas com objetivos ilegais. O seu patrimônio abrange não só os bens imóveis como os bens móveis dos templos, desde que se destinem a finalidades essenciais, ou seja, a prática religiosa ou o próprio culto.

Regina Helena Costa descreve que:

[...] a exoneração constitucional sob exame afasta a exigência do Imposto Predial e Territorial Urbano relativo ao imóvel onde o culto se realiza; o Imposto sobre Serviços concernente ao serviço religioso; o Imposto de Renda sobre as esmolas, doações e rendimentos decorrentes de aplicações financeiras; o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis na aquisição desses bens; o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores referente aos veículos automotores usados na catequese ou nos serviços de culto; e o Imposto de Importação sobre bens destinados ao serviço religioso.<sup>45</sup>

Voltando-se para a alínea “c”, esta vem tratar das imunidades dos partidos políticos, suas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores, as instituições de educação e ainda as de assistência social.

Assim, basta que os partidos políticos respeitem o artigo 17 da Carta Magna, enquanto as entidades sindicais observem o artigo 8º, e as instituições de educação e assistência social atendam aos artigos 205 a 214, e ainda os artigos 203 e 204, todos da Constituição Federal.

Cumprido ressaltar que a imunidade contida na alínea “c” também se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços, em atendimento ao §4º, do artigo 150 da Lei Maior.

---

<sup>45</sup> COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 158.

E quanto a previsão de atender aos requisitos da lei, bem se percebe que a expressão não é autoaplicável, necessitando de acréscimo normativo.

O Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 14 trata dos requisitos necessários para o cabimento da imunidade tributária.

Já quanto à alínea “d”, refere-se às imunidades sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. Vê-se, em um primeiro momento, que o dispositivo constitucional buscou pautar-se apenas aos livros, jornais, periódicos, e ao papel que até então era o principal insumo utilizado para tornar público a manifestação das ideias e informações.

Porém, frente à evolução da sociedade, principalmente com a desenvolvimento da era digital, a vedação constitucional passou a ser tema de grande repercussão. Hugo de Brito Machado, inclusive fundamenta que:

[...] se em 1988 não se tinha motivos para acreditar na rápida substituição do livro convencional pelos instrumentos e meios magnéticos, hoje tal substituição mostra-se já evidente, embora o livro tradicional ainda não tenha perdido sua notável importância.<sup>46</sup>

E de fato, é a única imunidade classificada como objetiva, pois impede a cobrança de impostos tão somente dos bens, ou seja, são voltadas para os objetos livros, jornais, periódicos e o papel.

O assunto inclusive foi tema de Repercussão Geral de n. 593, onde se discutiu sobre a imunidade tributária do livro eletrônico (e-book) gravado em CD-ROM. O Tribunal em data de 08/03/2017 decidiu em unanimidade em fixar a tese de que a imunidade tributária constante do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal aplica-se ao livro eletrônico (e-book), e aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo.<sup>47</sup>

---

<sup>46</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 34.ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 296.

<sup>47</sup> RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE OBJETIVA CONSTANTE DO ART. 150, VI, D, DA CF/88. Teleologia multifacetada. Aplicabilidade. Livro eletrônico ou digital. Suportes. Interpretação evolutiva. Avanços tecnológicos, sociais e culturais. Projeção. Aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou e-readers). 1. A teleologia da imunidade contida no art. 150, VI, d, da Constituição, aponta para a proteção de valores, princípios e ideias de elevada importância, tais como a liberdade de expressão, voltada à democratização e à difusão da cultura; a formação cultural do povo indene de manipulações; a neutralidade, de modo a não fazer distinção entre grupos economicamente fortes e fracos, entre grupos políticos etc.; a liberdade de informar e de ser informado; o barateamento do custo de produção dos livros, jornais e periódicos, de modo a facilitar e estimular a divulgação de ideias, conhecimentos e informações etc. Ao se invocar a interpretação finalística, se o livro não constituir veículo de ideias, de transmissão de pensamentos, ainda que formalmente possa ser considerado como tal, será descabida a aplicação da imunidade. 2. A imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão não deve ser interpretada em seus extremos, sob

Por fim, a alínea “e” foi implantada pela Emenda Constitucional 75. Sua finalidade é desonerar os impostos sobre os fonogramas e videofonogramas musicais ou literomusicais produzidos no país, bem como aos seus suportes ou arquivos em que se encontrem. Objetiva-se não apenas reduzir os preços dos CDs e DVDs, como ainda desestimular a comercialização clandestina e estimular a cultura brasileira, por meio da obra intelectual do artista.

Assim, percebe-se que o rol apresentado pelo constituinte, buscou discriminar no campo tributário, situações ímpares com o simples enfoque de fazer prevalecer a harmonia e o desenvolvimento da sociedade.

---

pena de se subtrair da salvaguarda toda a racionalidade que inspira seu alcance prático, ou de transformar a imunidade em subjetiva, na medida em que acabaria por desonerar de todo a pessoa do contribuinte, numa imunidade a que a Constituição atribui desenganada feição objetiva. A delimitação negativa da competência tributária apenas abrange os impostos incidentes sobre materialidades próprias das operações com livros, jornais, periódicos e com o papel destinado a sua impressão. 3. A interpretação das imunidades tributárias deve se projetar no futuro e levar em conta os novos fenômenos sociais, culturais e tecnológicos. Com isso, evita-se o esvaziamento das normas imunizantes por mero lapso temporal, além de se propiciar a constante atualização do alcance de seus preceitos. 4. O art. 150, VI, d, da Constituição não se refere apenas ao método gutenberguiano de produção de livros, jornais e periódicos. O vocábulo “papel” não é, do mesmo modo, essencial ao conceito desses bens finais. O suporte das publicações é apenas o continente (*corpus mechanicum*) que abrange o conteúdo (*corpus mysticum*) das obras. O corpo mecânico não é o essencial ou o condicionante para o gozo da imunidade, pois a variedade de tipos de suporte (tangível ou intangível) que um livro pode ter aponta para a direção de que ele só pode ser considerado como elemento accidental no conceito de livro. A imunidade de que trata o art. 150, VI, d, da Constituição, portanto, alcança o livro digital (e-book). 5. É dispensável para o enquadramento do livro na imunidade em questão que seu destinatário (consumidor) tenha necessariamente que passar sua visão pelo texto e decifrar os signos da escrita. Quero dizer que a imunidade alcança o denominado “audio book”, ou audiolivro (livros gravados em áudio, seja no suporte CD-Rom, seja em qualquer outro). 6. A teleologia da regra de imunidade igualmente alcança os aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou e-readers) confeccionados exclusivamente para esse fim, ainda que, eventualmente, estejam equipados com funcionalidades acessórias ou rudimentares que auxiliam a leitura digital, tais como dicionário de sinônimos, marcadores, escolha do tipo e do tamanho da fonte etc. Esse entendimento não é aplicável aos aparelhos multifuncionais, como tablets, smartphone e laptops, os quais vão muito além de meros equipamentos utilizados para a leitura de livros digitais. 7. O CD-Rom é apenas um corpo mecânico ou suporte. Aquilo que está nele fixado (seu conteúdo textual) é o livro. Tanto o suporte (o CDRom) quanto o livro (conteúdo) estão abarcados pela imunidade da alínea d do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (STF – RE 330.817 RJ – Relator: MIN. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 08/03/2017, Data de publicação: D.E. 31/08/2017).



## 2 DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE

A proteção aos direitos dos homens é resultado de diversas batalhas, revoluções, guerras, dentre outros acontecimentos que marcaram a história na busca de liberdade, igualdade e dignidade. O resultado foi o estabelecimento de direitos fundamentais, como categoria jurídica a ser garantida constitucionalmente.

No Brasil, o constituinte não elencou os direitos fundamentais como superiores, absolutos ou ilimitados. Os direitos são proclamados em um critério de equivalência normativa.

Isso porque, nem sempre os direitos se equilibram, havendo a necessidade de se estabelecer limites e critérios de harmonização entre os direitos fundamentais conflitantes.

Considerável também as dimensões de cada direito garantido constitucionalmente, numa apreciação e avaliação de sua concretude legislativa e jurisprudencial, sem prejuízo de suas justificações político-filosóficas.

No âmbito tributário, a Constituição de 1988 proclamou os direitos dos contribuintes com maior destaque e regulamentação, delimitando-os dentre as limitações ao poder de tributar do Estado.

E tendo em vista o poder conferido ao ente tributante de instituir, fiscalizar e arrecadar tributos, evidente que ao contribuinte lhe seja assegurado, em contrapartida, não apenas direitos fundamentais de caráter geral, mas também específicos perante possíveis incompatibilidades exercidas pelo fisco.

Diante de tais elementos, é que se faz necessária a abordagem sobre os principais aspectos dos direitos fundamentais, e em especial, dos direitos fundamentais dos contribuintes.

### 2.1 A PROBLEMÁTICA DA DELIMITAÇÃO CONCEITUAL E TERMINOLÓGICA

No que concerne ao conceito e terminologia dos direitos tidos por fundamentais, a doutrina apresenta uma considerável heterogeneidade e ausência de consenso, inclusive quanto ao conteúdo e significado que envolve cada termo adotado.

Sarlet alerta que no âmbito do direito positivo (constitucional ou internacional), além da adoção do termo “direitos fundamentais”, outras expressões são largamente utilizadas, como direitos humanos, direitos do homem, direitos subjetivos públicos,

liberdades públicas, direitos individuais, liberdades fundamentais e direitos humanos fundamentais.<sup>48</sup>

Bonavides explica que o que se tem visto é

[...] o uso promiscuo de tais denominações na literatura jurídica, ocorrendo, porém, o emprego mais frequente de direitos humanos e direitos do homem entre autores anglo-americanos e latinos, em coerência, aliás, com a tradição e a história, enquanto a expressão direitos fundamentais parece ficar circunscrita à preferência dos publicistas alemães.<sup>49</sup>

De fato, o uso das expressões “direitos públicos subjetivos”, “liberdades fundamentais”, “liberdades públicas”, “direitos naturais”, “direitos individuais”, assim como suas variações, vem se apresentando desalojados do atual estágio em que se encontram os direitos fundamentais no âmbito de Estado Democrático de Direito, e até em esfera internacional.

Tais termos estão sendo diagnosticados como insuficientes para comportar toda a amplitude da significação da categoria específica do gênero direitos fundamentais.

Aliás, nesse ponto, mostra-se essencial a análise de uma das grandes polêmicas atuais, qual seja, a conceituação das expressões “direitos fundamentais” e “direitos humanos”.

Apesar de os direitos fundamentais de certo modo abrangerem os direitos humanos, já que seu titular sempre será o homem, ainda que representado em sua coletividade, a diferença entre ambos paira no fato de que os direitos humanos têm caráter universal e nem sempre poderá se encontrar positivado.

Por seu turno, os direitos fundamentais, seriam aqueles encontrados positivados nas Constituições.

Conforme Sarlet

Em que pese sejam ambos os termos (“direitos humanos” e “direitos fundamentais”) comumente utilizados como sinônimos, a explicação corriqueira e, diga-se de passagem, procedente para a distinção é de que o termo “direitos fundamentais” se aplica para aqueles direitos do ser humano reconhecidos e positivados na esfera do direito constitucional positivo de determinado Estado, ao passo que a expressão “direitos humanos” guardaria relação com os documentos de direito internacional [...].<sup>50</sup>

<sup>48</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2001. p. 31.

<sup>49</sup> BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 560.

<sup>50</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2001. p. 33.

A colaborar, Dimitri Dimolis e Leonardo Martins:

Direitos fundamentais são direitos público-subjetivos de pessoas (físicas ou jurídicas), contidos em dispositivos constitucionais e, portanto, que encerram caráter normativo supremo dentro do Estado, tendo como finalidade limitar o exercício do poder estatal em face da liberdade individual.<sup>51</sup>

André Ramos Tavares adota da terminologia direitos humanos em sua obra de Direito Constitucional, mas assegura que muitas são as expressões utilizadas para denominar, no caso, a referente aos direitos fundamentais do homem, e que não se deve olvidar que os direitos humanos possuem forte carga emotiva, o que favorece a ambiguidade e contradições na própria determinação do conteúdo que se aloja em cada um dos designativos adotados.<sup>52</sup>

Assim, apesar da estreita linha de similitude que envolve ambas as expressões, o mínimo que deve ser considerado pelos adeptos do termo “direitos humanos”, para evitar equívocos, é que especifiquem quando de sua análise se tais direitos são abordados sob o âmbito do direito constitucional positivo ou sob o prisma do direito internacional.

Em mesmo sentido assevera Jorge Vargas Morgado

[...] sabemos con certeza científica que los derechos fundamentales nacionales no son los derechos humanos y que los derechos humanos no son los derechos fundamentales. Algunos derechos de ambas clases podrán coincidir en determinados países y momentos, como yahemos visto, pero son principios jurídicos distintos en su construcción, en su emisión, en su naturaleza, en su telos, en su alcance y en su vigencia.<sup>53</sup>

No Brasil, o constituinte inspirou-se na Lei fundamental da Alemanha e também na Constituição Portuguesa de 1976, preferindo utilizar do termo “direitos fundamentais”, afigurando-o “[...] como o único apto a exprimir a realidade jurídica precitada, pois que, cogitando-se de direitos, alude-se a posições subjetivas do indivíduo, reconhecidas em determinado sistema jurídico e, desta feita, passíveis de reivindicação judicial”.<sup>54</sup>

---

<sup>51</sup> DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Teoria geral dos direitos fundamentais*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 41.

<sup>52</sup> TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 249.

<sup>53</sup> MORGADO, Jorge Vargas. Derechos fundamentales y derechos humanos. *Revista Argumentum*. Marília, v. 19, n. 1, pp. 193-209, Jan.-Abr. 2018. p. 207. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/567/274>. Acesso em: 06 maio 2018.

<sup>54</sup> ARAUJO, Luiz Alberto David. JÚNIOR NUNES, Vidal Serrano. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p.109.

Refere-se, portanto, aos homens, no sentido de que a todos devem ser reconhecidos e materialmente efetivados. Aliás, as constituições brasileiras sempre trouxeram uma declaração de direitos de preocupação com os homens.

O Texto de 1824 foi o primeiro a traçar a positivação dos direitos fundamentais, trazendo a expressão “Garantias dos Direitos Cíveis e Políticos dos Cidadãos brasileiros”, mas não mencionava explicitamente uma declaração de direitos fundamentais.

Por sua vez, a Constituição de 1891, tratou no Título IV, da considerada “Declaração de Direitos”, garantindo superficialmente apenas direitos e garantias de ordem individual. Já a Magna Carta de 1934 foi a primeira a adotar a expressão “Direitos e Garantias Individuais”, enquanto que a Constituição de 1946 preferiu dividir as Declarações de Direitos em dois capítulos, um voltado para a nacionalidade e cidadania e outro abordando as garantias individuais. De sequência a Constituição de 1967 foi mais centralizada, ampliando poderes da União, inclusive foi alvo de várias emendas.

Mas, interessante alertar que apesar dos avanços, a própria Constituição de 1988 apresentou uma diversidade semântica, utilizando-se de diversos termos ao referir-se aos direitos fundamentais. Como exemplo, a adoção da expressão direitos humanos no artigo 4º, inciso II; direitos e garantias fundamentais, previstas no Título II e no artigo 5º, §1º; direitos e liberdade constitucionais, contidos no artigo 5º, inciso LXXI; e ainda direitos e garantias individuais, contidos no artigo 60, §4º, inciso IV da Lei Maior.

Acresça-se ainda que a terminologia adotada como direitos fundamentais no Título II da Constituição Federal apresenta-se com amplitude genérica, pois abrangem todas as demais espécies e categorias de direitos fundamentais, qual sejam, os direitos e deveres individuais e coletivos (Capítulo I), os direitos sociais (Capítulo II), a nacionalidade (Capítulo III), os direitos políticos (Capítulo IV) e os partidos políticos (Capítulo V).

De todo modo, apesar do seu reconhecimento e positivação em esfera constitucional, crível não bastar a sua previsão por meios normativos, sendo primordial a existência de mecanismos que garantam e proporcionem a efetivação de tais direitos.

Já no que concerne aos direitos humanos, o Brasil concretizou sua tutela por meio das incorporações dos tratados internacionais, e pela sua clara adoção em nível

constitucional como direitos fundamentais, especialmente ao final do artigo 5º da Constituição de 1988, que estabelece que os direitos e garantias expressos, não excluem outros que decorram do regime e princípios adotados pela Lei Magna, ou dos tratados internacionais em que o Brasil seja parte.

Assim, a Constituição atribuiu aos direitos internacionais uma hierarquia especial e diferenciada, atribuindo-lhe status de norma constitucional.

## 2.2 A TRAJETÓRIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

A análise histórica dos direitos fundamentais esbarra consideravelmente na história propriamente da delimitação do poder, e antes de qualquer aprofundamento fático, questionável mostra-se a abordagem de onde, por que e como nasceram tais direitos.

Acredita-se que os direitos fundamentais percorreram pelo menos três etapas de construção: uma pré-histórica, que se estendeu até o século XVI; uma fase intermediária, que compreende a doutrina jusnaturalista e a afirmação dos direitos naturais do homem; e, por fim, uma fase de constitucionalização, a partir das declarações de direitos positivados.

No início dos tempos, o entendimento predominante da origem do direito tinha forte influência da religião e da filosofia, onde tudo provinha da vontade de Deus ou dos deuses. Os desejos divinos eram transmitidos, por meio de representantes na terra, e via de consequência, transformados em normas a serem seguidas e respeitadas por todos. Aos humanos, nesse contexto, cabia apenas cumprir o que lhes era determinado.

Posteriormente, é que o direito foi percebido não mais como uma vontade divina, mas pautado num pensamento jusnaturalista, e na concepção, conforme Sarlet de que “[...] o ser humano, pelo simples fato de existir, é titular de alguns direitos naturais e inalienáveis [...]”.<sup>55</sup>

Nesse contexto, John Locke, buscando explicar as ideias defendidas pela burguesia, com a Revolução Gloriosa de 1688, desenvolveu uma visão bipartida do direito, defendendo duas concepções: o do direito positivo e o do direito natural.<sup>56</sup>

---

<sup>55</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2001. p. 40.

<sup>56</sup> LOCKE, John. *Segundo tratado sobre o governo civil*. Rio de Janeiro: Vozes, 2008.

Conforme explica Dias, “O direito positivo seria o conjunto de leis e normas legais vigentes em um determinado local, em certo momento; e o direito natural seriam as normas de conduta que decorrem da própria natureza humana”.<sup>57</sup>

Assim, os direitos humanos, aqui adotados para delinear os direitos do homem, seriam aqueles naturais dos seres humanos, já nascidos com o homem, não sendo criados por normas nas quais a vontade dos povos é definida e explicada, mas decorrente do que já constava no universo, tendo havido apenas uma descoberta do que já era existente.

Daí caber aos povos ao descobrir esses direitos, garanti-los através de leis que estabelecessem obrigações, seja ao Estado ou ao particular, tornando tais direitos universais e fundamentais.

De fato, é o que teria acontecido após a Revolução Inglesa de 1688 e a Revolução Francesa, quando a burguesia norteou a existência de direitos considerados fundamentais aos homens.

Aliás, apesar de ser considerado um dos primeiros documentos dedicados ao estudo dos direitos dos homens, a *Magna Charta Libertatum*, pacto firmado pelo Rei João Sem – Terra, em 1215, não foi o único e nem pode ser considerado efetivamente o primeiro documento a disciplinar sobre direitos gerais do homem. Já nos séculos XII e XIII, existiam as cartas de franquia e os forais concedidos por reis espanhóis e portugueses, que apesar das tratativas, não expunham com nítida autenticidade sobre os direitos essencialmente fundamentais.

Conforme Canotilho,

Em geral, costuma fazer-se um corte histórico no processo de desenvolvimento da ideia de direitos fundamentais, conducente a uma separação absoluta entre duas épocas: uma, anterior ao *Virgínia BUI of Rights* (12-6-1776) e à *Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen* (26-8-1789), caracterizada por uma relativa cegueira em relação à ideia dos direitos do homem; outra, posterior a esses documentos, fundamentalmente marcada pela chamada constitucionalização ou positivação dos direitos do homem nos documentos constitucionais. (grifo do autor)<sup>58</sup>

Assim, têm-se como etapa de evolução do nascimento dos direitos fundamentais, as declarações de direitos inglesas do século XVII, a *Petition of Rights*,

<sup>57</sup> DIAS, Jefferson Aparecido. *O desafio de garantir os direitos humanos das pessoas idosas no Brasil em razão do envelhecimento da população*. 2009. 277f. Tese (Doutorado em Direitos Humanos e Desenvolvimento). Universidad Pablo de Olavide. Sevilla. 2009. p. 113.

<sup>58</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993. p. 501.

de 1628, o *Habeas Corpus Act*, de 1679, e o *Bill of rights*, em 1689, como resultado da revolução Gloriosa de 1688, que consolidaram as liberdades dos cidadãos ingleses, mas ainda não fizeram eclodir os direitos como viés fundamental.

É que para tal configuração, os direitos e liberdades demandam uma necessária supremacia e estabilidade, de modo a limitar o poder do Estado em preterição aos homens em geral.

Acredita-se que a Declaração de Direitos do povo da Virgínia, de 1776, é a primeira que marcou a transição dos direitos de liberdade dos ingleses para os direitos fundamentais constitucionais, a seguir pela Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, fruto da revolução francesa.

Ocorre que a discussão de tais direitos, mesmo com a Declaração Universal dos Direitos Humanos não restou superada, vez que não bastava ao homem regulamentar aquilo que “descobriu” ser fundamental e universal. A preocupação passou a ser com a proteção de tais direitos e a luta pela sua efetivação.

É que a construção dos direitos tidos por fundamentais e universais dos homens foram construídos, na realidade, para atender critérios econômicos e políticos, a exemplo da criação da Organização das Nações Unidas (ONU) e até mesmo da aprovação da Declaração Universal dos Direitos Humanos, que foram frutos de finalidades políticas e econômicas de expansão de fronteiras pelos Estados Unidos, na ânsia de controle mundial.<sup>59</sup>

Percebe-se assim, que a justificativa de que os direitos dos homens são universais e garantidos a todos os humanos de forma natural, foi implantado, em verdade, para “camuflar” outros fins, pois se de um lado se defendia um mundo melhor, de outro se conseguia garantir tais prestígios apenas para alguns.

Surge então uma nítida inversão dos direitos humanos, que na concepção de John Locke<sup>60</sup> é composta pela existência de dois direitos humanos fundamentais, qual sejam a integridade física e a propriedade. No entanto, durante o seu desenvolvimento, o próprio John Locke abandona a defesa da integridade física e centra sua fundamentação na defesa da propriedade.

---

<sup>59</sup> DIAS, Jefferson Aparecido. *O desafio de garantir os direitos humanos das pessoas idosas no Brasil em razão do envelhecimento da população*. 2009. 277f. Tese (Doutorado em Direitos Humanos e Desenvolvimento). Universidad Pablo de Olavide. Sevilla. 2009.

<sup>60</sup> LOCKE, John. *Segundo tratado sobre o governo civil*. Rio de Janeiro: Vozes, 2008.

É que o capitalismo e a acumulação de riquezas torna ainda mais forte a proteção da propriedade como direito fundamental do homem, sendo que as condutas adotadas em desconformidade com tais anseios foram sendo delineadas como irracionais e violadoras dos direitos inerentes das outras pessoas.

É claro, entretanto, que as diversas vezes que os direitos fundamentais foram reconhecidos, foram em função de reivindicações e lutas para conquistar tais direitos tão essenciais ao homem, e que se apresentavam de diversas formas, a depender do período e lugar em que eram suscitados.

Daí a compreensão, de que os direitos fundamentais são processos, ou seja, resultados ainda que provisórios de lutas onde se buscou ter acesso a bens essenciais para a vida do próprio homem. Vê-se que num primeiro momento, o que se mostra necessário evidenciar são os “bens” indispensáveis ao homem, para depois com as lutas, transformá-los em direitos, positivando-os em normas do Estado, e incorporando-lhes o viés de fundamental.

E a luta justifica-se porque naquele instante não se considera justo e isonômico o tratamento dispensado ao homem.

Vê-se, portanto, que na verdade, os direitos fundamentais dos homens não são propriamente naturais dos seres humanos, mas fruto de processos e manifestações culturais, voltados para a sobrevivência e dignidade humana.

Junte-se ainda outra questão que é a razão pela qual os direitos humanos foram considerados essenciais. Existem várias tentativas que buscam demonstrar que a origem dos direitos são essências do próprio ser humano, como se sempre tivessem existido naturalmente e só percebidos pelos homens com sua evolução.

Tanto é assim, que existe uma tendência de positivação dos direitos humanos em direitos fundamentais, tendo uma grande parte da doutrina passado a classificar os direitos e garantias fundamentais em “gerações”, que se desenvolveram a partir das próprias condições do homem. A doutrina, inclusive enumera diversas gerações, sendo para a teoria tradicional algo natural e sem questionamentos. Os povos evoluíam menos ou mais conforme a geração de direitos em que se encontravam, sendo esta a visão defendida, por exemplo, por Norberto Bobbio.<sup>61</sup>

No entanto, o reconhecimento de novos direitos fundamentais é fruto de um processo cumulativo e não de alternância, daí que a expressão “gerações” pode gerar

---

<sup>61</sup>BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.



uma falsa sensação de substituição de uma geração por outra, o que tem motivado alguns autores na substituição do termo “gerações” pelo termo “dimensões” de direitos fundamentais.

Passando por uma visão panorâmica das principais características de cada uma das dimensões ou gerações de direitos fundamentais, a primeira abrange os direitos ligados a liberdade e ao indivíduo, nascendo da ideia de Estado de Direito, em submissão a uma constituição.

Conforme Araujo e Serrano Júnior

[...] são direitos de defesa do indivíduo perante o Estado. Sua preocupação é a de definir uma área de domínio do Poder Público, simultaneamente a outra de domínio individual, na qual estaria forjado um território absolutamente inóspito a qualquer inserção estatal. Em regra, são integrados pelos direitos civis e políticos, dos quais são exemplo o direito à vida, à intimidade, à inviolabilidade de domicílio etc.<sup>62</sup>

Assim, tais direitos possuem como titular o indivíduo, sendo oponíveis ao Estado, no sentido de lhe impor um dever de abstenção.

Já os de segunda dimensão/geração, abordam os direitos inerentes à igualdade. Nas lições de Paulo Bonavides.

São os direitos sociais, culturais e econômicos bem como os direitos coletivos ou de coletividades, introduzidos no constitucionalismo das distintas formas de Estado social, depois que germinaram por obra da ideologia e da reflexão antiliberal do século XX. Nasceram abraçados ao princípio da igualdade, do que não podem separar, pois fazê-lo equivaleria a desmembrá-los da razão de ser que os ampara e estimula.<sup>63</sup>

Tais direitos reclamam a ação do Estado para a resolução dos problemas sociais, diferentemente dos de primeira que tinham por preocupação a liberdade do homem frente ao arbítrio do Estado. O patamar da segunda se mostraria mais evoluído, pois apresenta uma melhor perspectiva social.

Por sua vez, os direitos de terceira dimensão/geração nutrem uma essência de sentimentos de solidariedade e fraternidade. A preocupação se volta ao destino da humanidade e no ser humano como gênero. Daí estar relacionada no direito à paz

<sup>62</sup> ARAUJO, Luiz Alberto David. JÚNIOR NUNES, Vidal Serrano. *Curso de direito constitucional*. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 116.

<sup>63</sup> BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p.564.

mundial, ao desenvolvimento econômico dos países, à preservação ambiental, do patrimônio comum da humanidade e à comunicação.<sup>64</sup>

São os considerados direitos transindividuais, de natureza indivisível e voltados para a proteção do gênero humano.

Esclarece André Ramos Tavares que:

[...] a doutrina já vem falando de uma possível quarta dimensão há algum tempo. Paulo Bonavides de há muito admite esta quarta dimensão, e nela tem inserido o direito à democracia, ao pluralismo e à informação, ancorado na ideia de uma globalização política.<sup>65</sup>

Desse modo, os direitos de quarta dimensão correspondem a institucionalização do Estado Social.

E podem ser designados como: a participação política efetiva; a garantia de institutos da democracia participativa; a liberdade ampla de informação; a pluralidade de informação; o aprimoramento do regime democrático, etc.<sup>66</sup>

Junte-se ainda que Uadi Lammêgo Bulos aborda uma quinta e sexta geração ou dimensão de direitos fundamentais. A quinta geração correspondente à paz, inclusive considerando que no Brasil, o direito fundamental a paz é previsto no artigo 4º, inciso IV da Constituição, tendo grande força normativa condicionante a existência de inúmeros princípios e preceitos jurídicos. E a sexta geração como sendo o direito à democracia, à informação e ao pluralismo político.<sup>67</sup>

Já para Agra os direitos de quinta dimensão são os direitos da bioética, ligados a ética da vida. Representam uma reflexão sistemática a respeito das intervenções do homem sobre os seres vivos, analisando a possibilidade de manipulação deles por meio de intervenções científicas. Por seu turno, as de sexta dimensão englobaria o direito dos animais.<sup>68</sup>

Consigne-se que não há consenso doutrinário quanto à existência de todas as dimensões/gerações acima elencadas, o que conforme Sarlet pode ser um risco de

<sup>64</sup> ARAUJO, Luiz Alberto David. JÚNIOR NUNES, Vidal Serrano. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 118.

<sup>65</sup> TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 256.

<sup>66</sup> AGRA, Walber de Moura. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 225.

<sup>67</sup> BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 530-531.

<sup>68</sup> AGRA, Walber de Moura. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 226-227.

degradação aos direitos fundamentais, sendo necessária a observância de critérios rígidos e de ampla cautela para preservação da relevância e prestígio dos valores fundamentais reconhecidos.<sup>69</sup>

Ademais, malgrado tais considerações, existem críticas quanto à concepção de gerações ou dimensões de direitos fundamentais.

André Ramos Tavares, em crítica a divisão em dimensões alerta que:

[...] a partição em dimensões numericamente sucessivas pode lançar uma visão equivocada de que a História desses direitos tenha sido marcada apenas por avanços, quando, na realidade, houve (e há, ainda, por toda a parte) retrocessos e fortes polêmicas em torno destes direitos, até porque constituem uma classe vaga e variável.

[...] essa tripartição dos direitos fez com que os de primeira dimensão pudessem ser considerados como imediatamente exigíveis e implementáveis, ao passo que os de segunda dimensão necessitariam, para tanto, de uma disponibilidade orçamentária (e política) de cada Estado que os contemplasse em seus textos constitucionais.

[...] Pode se falar numa “pluridimensionalidade” de cada um dos direitos, não só porque não há direitos que não se exerçam em sociedade e para a sociedade (direta ou indiretamente), desempenhando cada homem seu papel social, como também há uma dependência, que muitas vezes se expressa na projeção de um direito em relação a outro.<sup>70</sup>

Já Joaquín Herrera Flores, abomina por completo as concepções de gerações e dimensões de direitos fundamentais:

Daí nosso repúdio à famosa e exitosa formulação das chamadas gerações de direitos: direitos que vão se sucedendo evolutivamente uns aos outros na medida em que se vai manifestando a condição humana. A metáfora das gerações de direitos não é algo neutro, inocente, com efeitos meramente retóricos e/ ou pedagógicos. Pelo contrário, ostenta um rol constitutivo e quase ontológico dos direitos como direitos universais, pois tem muito a ver com os objetivos da UNESCO e com a teoria de Arendt de uma condição humana universal e eterna que se desenvolve geracionalmente, superando continuamente as fases anteriores como se já estivessem definitivamente fundamentadas e efetivadas. Também, tal metáfora constitutiva dos direitos tem muito a ver com as teses metafísicas e “jusnaturalistas” conservadoras que consideram a evolução humana, primeiro, como uma queda do paraíso em direção à terra e, segundo, como a construção de uma escada mágica que nos conduz diretamente à contemplação do mais alto, seja uma ideia transcendental, um direito natural inacessível à ação humana ou uma determinada concepção da divindade.<sup>71</sup>

<sup>69</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2001. p. 57.

<sup>70</sup> TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 257-258.

<sup>71</sup> FLORES, Joaquín Herrera. *A (re)invenção dos direitos humanos*. Florianópolis: Boiteux. 2009.p. 52.

No mais, considerável que a teoria dimensional dos direitos fundamentais não analisa apenas pelo caráter cumulativo do processo evolutivo, mas, além disso, pela sua unidade e indivisibilidade seja no direito constitucional interno e no direito internacional.

Os críticos ainda defendem que referida divisão em gerações e dimensões comportaria apenas um teor pedagógico, o que torna mais justificável o estudo dos direitos fundamentais conforme foram sendo reconhecidos.

Não se pode negar todos os pressupostos teóricos, excluindo por completo a realidade em que se vive, para gerar nova perspectiva futura. Pode ocorrer que um direito tido de primeira dimensão sofra transformações hermenêuticas e de âmbito jurisprudenciais que desencadeiem novas funções a direitos já tradicionalmente existentes.

Assim, o ideal é que a partir da vivência dos homens, uma nova visão seja formada, sem comprometer ou anular a primeira. Na realidade, haveria uma somatória do que se viveu e de como se viverá, com uma nova visão, um novo jeito de se pensar e se relacionar com o mundo.

Ademais, para que se possa fazer essa mudança de perspectiva, abandonando a ideia de que os direitos humanos são naturais e universais e adotando a que defende os direitos humanos como fruto de uma construção cultural, não basta negar a primeira para considerar a segunda. É preciso a construção de uma nova perspectiva, gerando nova forma de visualização dos direitos humanos por uma teoria crítica e emancipadora.<sup>72</sup>

Joaquín Herrera Flores<sup>73</sup> apresenta seis decisões iniciais que visam superar seis paradoxos que vem impedindo os direitos humanos de cumprir com seu papel de garantir às pessoas o necessário para uma vida ideal.

Dentre as quais destaca-se como paradoxo e decisão, a atuação do mercado como determinante dos direitos humanos a serem reconhecidos, e a necessidade de construção de heterotopias e não de utopias para o respeito e garantia dos direitos humanos.

---

<sup>72</sup> DIAS, Jefferson Aparecido. *O desafio de garantir os direitos humanos das pessoas idosas no Brasil em razão do envelhecimento da população*. 2009. 277f. Tese (Doutorado em Direitos Humanos e Desenvolvimento). Universidad Pablo de Olavide. Sevilla. 2009.p. 123.

<sup>73</sup>FLORES, Joaquín Herrera. *A (re)invenção dos direitos humanos*. Florianópolis: Boiteux. 2009.

Insta que ao se formular uma lei, declaração, dentre outros, tem-se a sensação de que a todos deverá ser estendida. Porém, a realidade é que tais direitos são cada vez mais inacessíveis para a grande maioria da sociedade. Daí a construção de heterotopias para que se consiga atender a todos, e não apenas a uma peculiar parcela.

Outro paradoxo é que uma teoria crítica não deve reconhecer os direitos humanos como origem divina e natural, pois que tais direitos situam-se além da capacidade humana, sendo frutos de processos de luta. E se referidos direitos são universais, significa que destoam-se racionais, sendo incompatível se falar em universalidade, pois é preciso considerar que nem tudo é igual para todos, podendo existir contextos diferentes e que devem ser respeitados.

Outro ponto é que não existe um lugar comum para todos. O ideal é que se consigam lugares que desencadeiem uma interculturalidade onde as pessoas consigam desenvolver suas potencialidades. É que o costume tradicional impõe um pensamento padronizado em que todos devem pensar de mesma maneira para ser aceito. No entanto, crível que o pensar diferente deve ser acatado como mecanismo de valorização das pessoas de forma singularizada, sem com isso excluir a proteção comum.

Além disso, questionável conforme já alertado a adoção de gerações/dimensões de direitos fundamentais, bem como é necessário que o acesso ao direito seja feito não de forma hierarquizada, mas com caminhos novos que garantam a busca de respostas para os problemas humanos.

Por fim, quando os direitos dos homens são violados, tende-se a buscar alguma norma que consiga impedir tal violação, inclusive chega-se por vezes a criação de nova norma que atenda a tal finalidade.

Mas a solução adequada é avaliar com parcimônia quanto aos bens materiais e imateriais que devem estar acessíveis, para que todos tenham uma vida digna. Assim, a discussão não deve ser resolvida apenas pelas normas, mas pela análise dos bens que são destinados aos homens, para depois se gerar direitos e elaborar normas.

Desse modo, conforme Flores:

O “direito” dos direitos humanos é, portanto, um meio – uma técnica, entre muitos outros, na hora de garantir o resultado das lutas e interesses sociais e, como tal, não pode se afastar das ideologias e das expectativas dos que

controlam seu funcionamento tanto no âmbito nacional como no âmbito internacional.<sup>74</sup>

Ademais, várias outras teorias em suas diversas espécies buscam disciplinar os direitos fundamentais, sejam elas de ordem histórica, filosófica, sociológica, dentre outras.

Robert Alexy apresenta inclusive, uma teoria jurídica geral dos direitos fundamentais da Constituição alemã, decorrendo o objeto e a natureza de três atributos: como teoria dos direitos fundamentais da Constituição alemã; como teoria jurídica e como uma teoria geral.<sup>75</sup>

Mas ponto comum do surgimento dos direitos fundamentais oriundo das manifestações culturais é a presença desses três elementos, qual sejam, o Estado, o indivíduo e a regularização da relação entre ambos.

### 2.3 DA EFICÁCIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

No que concerne à eficácia das normas constitucionais, a doutrina brasileira passou a dar maior destaque ao tema a partir da Constituição de 1891, adotando as ideais de Ruy Barbosa que distinguia as normas em autoaplicáveis (ou auto executáveis) e normas não autoaplicáveis (ou não auto executáveis), pautado pela doutrina americana.

Sarlet, abordando a posição de Ruy Barbosa, aduz que as

[...] normas auto-aplicáveis seriam aquelas que estariam aptas a gerar seus efeitos independentemente de qualquer atuação do legislador, já que seu conteúdo se encontra devidamente determinado. [...]. Já no que concerne às normas não-auto-aplicáveis [...] muitas normas constitucionais requerem uma ação do legislador para tornar efetivos os seus preceitos, visto que “não revestem dos meios de acção essenciaes ao seu exercício os direitos que outorgam, ou os encargos que impõem [...]”.<sup>76</sup>

Referida doutrina foi seguida por várias décadas, inclusive por Pontes de Miranda que apesar de seguir o esquema existente, adotou de uma terminologia diferenciada, inovando em alguns aspectos.

<sup>74</sup>FLORES, Joaquin Herrera. *A (re)invenção dos direitos humanos*. Florianópolis: Boiteux. 2009. p. 24.

<sup>75</sup>ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 31.

<sup>76</sup>SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2001. p. 218-219.

Este último deu maior precisão à distinção entre as normas no que diz respeito à sua eficácia e aplicabilidade, classificando as normas em dois grupos, conforme o grau de complexidade, defendendo a existência de normas em si mesmas que independem de concreção legislativa para comportarem eficácia, e de normas incompletas. Foi Pontes de Miranda também que reconheceu a existência de normas programáticas, perpassando uma revisão crítica do tema.<sup>77</sup>

Todavia, já na Constituição de 1934, a teoria adotada por Ruy Barbosa recebeu profundas críticas, não sendo mais compatível com os ditames da época.

De sequência, podem ser mencionadas diversas outras classificações que se sucederam, como as de Meilhes Teixeira que divide as normas em eficácia plena e limitada; as de José Afonso da Silva que as divide em normas de eficácia plena, contida e limitada, formando a teoria tricotômica da eficácia; Celso Ribeiro Bastos e Carlos Ayres Britto que as dividem em normas inintegráveis e integráveis; Maria Helena Diniz, que a partir da Constituição de 1988 formulou proposta mais atual, sistematizando as normas constitucionais em quatro grupos, qual sejam: normas com eficácia absoluta, com eficácia plena, com eficácia relativa restringível e de eficácia relativa complementável ou dependente de complementação legislativa.

No entanto, não se pode deixar de retratar a classificação de Sarlet que divide as normas constitucionais em alta e baixa densidade normativa.

A sinopse comum, no fundo, é que algumas normas constitucionais por sua densidade normativa conseguem ser aplicadas diretamente, produzindo efeitos, enquanto que outras dependem de complementação do legislador infraconstitucional para que possam gerar efeitos.

Assim, mister que o termo eficácia é palco de discussões quando de sua análise. Inclusive, a doutrina pátria tradicional já vem fazendo distinção quanto às noções de vigência e eficácia, colocando-as em planos diversos.

Enquanto a vigência está relacionada à qualidade da norma que a faz existir juridicamente, e a torna obrigatória (concepção de José Afonso da Silva), a vigência termina por constituir nítido pressuposto da eficácia, já que apenas a norma vigente poderá vir a ser eficaz.

---

<sup>77</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2001. p. 220.

Desse modo, toma-se por norte a concepção de José Afonso da Silva que na trilha da eficácia do direito a aprecia de duas formas: como eficácia social e como eficácia jurídica.

Sarlet explicando sob a distinção de ambas, define ao seu modo a:

[...] a eficácia jurídica como a possibilidade (no sentido da aptidão) de a norma vigente (juridicamente existente) ser aplicada aos casos concretos e de - na medida de sua aplicabilidade - gerar efeitos jurídicos, ao passo que a eficácia social (ou efetividade) pode ser considerada como englobando tanto a decisão pela efetiva aplicação da norma (juridicamente eficaz), quanto o resultado concreto decorrente - ou não - desta aplicação.<sup>78</sup>

Ocorre que a própria Constituição Federal de 1988 quando dispôs no artigo 5º, §1º que as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais possuem aplicação imediata, acabou trazendo mais controvérsias.

Por certo, o Brasil seguiu a tendência oriunda da lei alemã, e de países como Espanha e Portugal adotando pelo princípio da aplicabilidade imediata dos direitos fundamentais.

À vista disso, uma primeira questão que ressoa é quanto à abrangência do preceito, já que o texto constitucional abordou de forma genérica os direitos e garantias fundamentais, sem, contudo, diferenciar internamente as categorias previstas na Constituição.

Porém, atualmente há certo consenso quanto a aplicação imediata dos direitos e garantias fundamentais, inclusive aos direitos fundamentais fora do catálogo do artigo 5º, mas fixados na Constituição e em Tratados Internacionais.

O dilema ainda em atrito esbarra no nível de eficácia jurídica e aplicabilidade a ser adotada para tais direitos e garantias.

O conflito surge no que toca aos direitos sociais. José Afonso da Silva entende que a norma abrange os direitos sociais dos artigos 6º a 11 da Constituição Federal, mas pondera que algumas disposições constitucionais dependem de legislação ulterior, tendo assim, eficácia limitada e aplicabilidade indireta. O próprio preceito do artigo 5º, §1º impõe as instituições uma aplicabilidade até onde for possível.<sup>79</sup>

---

<sup>78</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2001. p. 215.

<sup>79</sup>SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. P. 165.



Sarlet, neste ponto, explica que a inovação mais significativa foi do artigo 5º, §1º, da CF, de acordo com a qual as normas que definem os direitos e garantias fundamentais possuem aplicabilidade imediata, excluindo, em princípio, o cunho programático destes preceitos, embora não haja consenso sobre o alcance do dispositivo. Mas de toda forma, ficou consagrado o status jurídico diferenciado e reforçado dos direitos fundamentais na constituição vigente, e esta proteção manifesta-se mediante a inclusão destes no rol das cláusulas pétreas, constante do artigo 60, §4º, da CF, o que impede a supressão e erosão dos seus preceitos pela ação do Poder Constituinte derivado.<sup>80</sup>

A colaborar Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco quando asseguram que:

O significado essencial dessa cláusula é ressaltar que as normas que definem direitos fundamentais são normas de caráter preceptivo, e não meramente programático. Explicita-se, além disso, que os direitos fundamentais se fundam na Constituição, e não na lei - com o que se deixa claro que é a lei que deve mover-se no âmbito dos direitos fundamentais, não o contrário.<sup>81</sup>

Assim, os direitos fundamentais podem ser alicerçados pelo caráter interpretativo, mesmo na falta da lei, sem que seja necessário ao legislador dizer os termos da norma constitucional para que ela venha a ser aplicada. Inclusive pode ir em contrapartida a lei, caso não se amolde aos contornos contidos na constituição.

Porém, isso não significa que os direitos fundamentais sempre irão gerar direitos de forma automática, visto haver normas constitucionais que claramente não se denotam autoaplicáveis. Logo, demandam a intervenção do legislador para que produzam efeitos.

Tais normas constitucionais se caracterizam por baixa densidade, razão pela qual ficam na pendência de legislador infraconstitucional sob o risco de quedar-se a possibilidade de inconstitucionalidade, ainda que por omissão.

José Afonso da Silva nesse sentido assegura que:

A eficácia e aplicabilidade das normas que contêm os direitos fundamentais dependem muito de seu enunciado, pois se trata de assunto que está em função do Direito positivo. A Constituição é expressa sobre o assunto, quando

---

<sup>80</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2001. p. 71.

<sup>81</sup>MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 226.

estatuí que as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata. Mas certo é que isso não resolve todas as questões, porque a Constituição mesma faz depender de legislação ulterior a aplicabilidade de algumas normas definidoras de direitos sociais, enquadrados dentre os fundamentais.<sup>82</sup>

Assim, em regra, as normas de direitos fundamentais democráticos e individuais consubstanciam-se de eficácia contida e aplicabilidade imediata, mas as que ditam os direitos econômicos e sociais, algumas em especial são de eficácia limitada e aplicabilidade indireta, apesar de tão jurídicas quanto as demais, e desempenham considerável função.

Ademais, cumpre anotar a amplitude do rol de direitos fundamentais, vez que a atual constituição ampliou o elenco de direitos protegidos. Insta que o artigo 5º comporta cerca de 78 (setenta e oito) incisos, e o artigo 7º, cerca de 34 (trinta e quatro) incisos, em amplo rol de direitos sociais dos trabalhadores.

E quanto aos valores, a constituição brasileira contém nos direitos fundamentais, assim como em outras normas, uma impregnação de valores, tendo considerável relevância na hermenêutica constitucional.<sup>83</sup>

Mas ao se discutir a aplicação dos direitos fundamentais a atual Magna Carta tem uma profunda preocupação com as funções a que se destinam tais direitos.

Levando-se em consideração que estes terminam por limitar o exercício do poder estatal, essencialmente nas relações entre Estado e cidadãos, essa relação de defesa, e que apresenta-se de forma hierarquizada, ou seja, com subordinação, adota-se e considera-se como expressão de eficácia vertical de direitos fundamentais.

Já no que concerne às relações particulares, a discussão dos direitos fundamentais atenta-se a considerada eficácia horizontal, onde os direitos consagrados na Magna Carta são aplicados também nestas relações com os indivíduos.

Há um reconhecimento dos direitos individuais para a solução de dilemas entre os indivíduos, servindo o Estado para garantir referida proteção interindividual. Nestas relações, os particulares se encontram em uma situação hipotética de coordenação, ou seja, de igualdade jurídica no âmbito das relações entre particulares.

---

<sup>82</sup> SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 88.

<sup>83</sup> SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *Direito constitucional: Teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 416.

Conforme Serva e Dias, nestes casos, quanto “[...] ao sujeito passivo dos direitos fundamentais, tem-se entendido que pode figurar tanto o Estado como o particular. Assim, os direitos fundamentais incidem não apenas nas relações entre Estado e o cidadão, mas também naqueles entre particulares (cidadãos)”.<sup>84</sup>

Historicamente, os direitos fundamentais foram concebidos para que se permitisse uma proteção do indivíduo perante os poderes do Estado. Com o tempo, verificou-se que o Estado não tinha apenas o condão de atingir a sociedade, mas também de protegê-la quanto a seus próprios desmandos.

Assim, passou-se a verificar a problemática de conflitos entre dois princípios constitucionais que são relevantes, qual seja, o da autonomia de vontade, e o da aplicação imediata dos direitos fundamentais.

A solução para o caso foi a adoção da chamada teoria da ponderação de interesses, para que se verificasse em que ponto os direitos fundamentais são impostos aos indivíduos em suas relações particulares.

A aplicação dos direitos fundamentais na relação com os particulares é nitidamente identificável em vários dispositivos previstos na Constituição Federal.

Porém, algumas normas são aplicadas apenas nas relações entre Estado e cidadãos, possuindo desse modo, apenas a considerada eficácia vertical.

É o caso, por exemplo, do que se identifica no artigo 5º, incisos XXXVII, LI, artigo 59, incisos LXXIV, LXXV, XXXIV da Lei Maior.

Ademais, existem normas que compreendem tanto eficácia vertical quanto horizontal no âmbito constitucional, como pode ser vislumbrado dos artigos 1º, inciso III, artigo 3, inciso IV, artigo 5º, caput, e incisos V, X, LIV e LV, artigo 6º e 7º, e ainda no artigo 79, incisos XVII e XXX, da Constituição em vigor.

Cumpre anotar que para uma teoria crítica, em verdade, pouco importa a origem desses direitos fundamentais, não havendo preocupação se destoam como resultado da positivação dos direitos humanos, ou de processos de luta entre o cidadão e Estado. O que interessa é a não aceitação de sua positivação como direito natural.

Assenta-se ainda que já vem sendo aceito, ainda que no âmbito jurisprudencial o reconhecimento da eficácia horizontal de direitos fundamentais como o da isonomia

---

<sup>84</sup>SERVA, Fernanda Mesquita. DIAS, Jefferson Aparecido. A repercussão dos direitos fundamentais nas relações particulares a partir de uma teoria crítica de direitos humanos. In: FERREIRA, Jussara Suzi Assis Borges Nasser; AMARAL, Ana Cláudia Corrêa Zuin Mattos do. (Org.). *Empresa, negócio jurídico e responsabilidade civil*. Florianópolis: Qualis, 2015.p. 264.

e da razoabilidade,<sup>85</sup> da ampla defesa e do contraditório perante o Supremo Tribunal Federal.<sup>86</sup>

Assim, apesar de por vezes conflitantes, as decisões dos Tribunais brasileiros já vêm reconhecendo a eficácia horizontal dos direitos fundamentais nas relações entre os particulares e não somente nas relações entre os cidadãos e o Estado.

No mais, a vinculação do poder público com os direitos fundamentais relaciona-se a eficácia e aplicabilidade por constituir uma das dimensões da eficácia.

Malgrado a Lei Maior não conter previsão expressa que imponha a vinculação dos órgãos públicos e privados aos direitos fundamentais, é cabível avaliar ainda que implicitamente tal assertiva do artigo 5º, §1º, da Constituição Federal, já que ao vislumbrar como mandamento a imediata aplicação acaba-se promovendo nítida vinculação.

E nesse impasse a vinculação irradia-se para as três instâncias do poder público, qual seja: o Poder Legislativo, o Poder Executivo e o Poder Judiciário, sem prejuízo de atingir também o campo jurídico privado.

Na seara do Poder Legislativo, a vinculação é reforçada pelo princípio da constitucionalidade, estendendo-se a todos os preceitos constitucionais, e mostrando-se ainda de cunho proibitiva, já que preocupada em coibir a criação de atos legislativos contrários às normas e princípios constitucionais, e de outra ponta positiva, pautada no dever de compatibilizar as normas com a Constituição Federal.

Já no âmbito do Poder Executivo, a vinculação relaciona-se aos corolários da administração, que obriga a praticados atos de execução de leis em conformidade com os direitos fundamentais, e com interpretação e aplicação compatível com os direitos e garantias constitucionais.

Por sua vez, o Poder Judiciário vincula-se positivamente através da interpretação, integração e aplicação dos direitos fundamentais, enquanto que também atua no sentido negativo, de proibição, ao utilizar da técnica da apreciação de inconstitucionalidades quando for o caso.

Inclusive, o próprio acesso ao Judiciário encontra-se no rol dos direitos e garantias fundamentais da constituição, o que reforça o critério de proteção e dever

---

<sup>85</sup> MATO DO GROSSO SUL. Tribunal de Justiça. AC: 19274 MS 2009.019274-0.4ª Turma Cível. Relator Desembargador Dorival Renato Pavam. Data de Julgamento: 18/08/2009. Data de publicação: 27/08/2009.

<sup>86</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 201819 RJ. Segunda Turma. Relatora: Min. Ellen Gracie. Data de Julgamento: 11/10/2005. Data da publicação DJ 27.10.2006.

de atuação do Poder Judiciário de decidir os casos e garantir os direitos aos seus legitimados.

No entanto, a realidade atual tem demonstrado situações em que o Poder Judiciário, assim como os demais poderes Executivo e Legislativo apresentam-se falhos, quando não desvirtuados de suas funções e vinculações à Lei Maior e aos direitos essenciais aos homens.

Assim, imperioso que tais primados sejam recuperados e efetivamente aplicados no que concerne aos direitos fundamentais.

## 2.4 LIMITAÇÕES E COLISÕES

No mais, apesar de sua primordial relevância na Constituição Federal, especialmente na última Magna Carta de 1988, os direitos fundamentais não são por si absolutos e nem ilimitados. Suas restrições envolvem diversos aspectos, podendo ser analisados conforme Marcelo Novelino, a partir de duas teorias: uma de ordem interna e outra de ordem externa.

Como disserta o doutrinador, “na perspectiva da teoria interna os limites aos direitos fundamentais são fixados por meio de um processo interno ao próprio direito, sem influência de outras normas. O direito e os limites imanentes a ele formam uma só coisa”.<sup>87</sup>

Assim, os direitos fundamentais não são objeto de limitações legislativas, mas de especificações *a priori* identificadas no conteúdo normativo constitucionalmente previsto, comportando um caráter definitivo.

Para os adeptos da teoria interna a fixação dos limites pode se dar de forma expressa ou tácita que são identificados a partir do processo de interpretação. São os denominados limites imanentes, decorrentes do próprio texto constitucional. Os limites imanentes expressos são aqueles identificados na própria norma ou em dispositivos previstos na Constituição, como por exemplo, o dever de pagar imposto em relação ao direito de propriedade. Enquanto que os limites imanentes implícitos são aqueles que só se determinam através da interpretação.

Já no que toca a teoria externa, as limitações aos direitos fundamentais não afetam o seu conteúdo no plano abstrato, mas apenas quando de sua aplicação no

---

<sup>87</sup>NOVELINO, Marcelo. *Direito constitucional*. 6.ed. São Paulo: Método, 2012. p. 431.

caso concreto, ou seja, abrangem restrições que podem estar situadas fora do direito, inclusive normas infraconstitucionais que podem terminar por modificar elementos configuradores dos direitos fundamentais.

Conforme Alexy:

[...]saber se correta é a teoria externa ou a teoria interna é algo que depende essencialmente da concepção de normas de direitos fundamentais como regras ou como princípios, ou seja, da concepção das posições de direitos fundamentais como posições definitivas ou *prima facie*. Se se parte de posições definitivas, então, a teoria externa pode ser refutada; se se parte de posições *prima facie*, então é a teoria interna que o pode ser.<sup>88</sup>

Ademais, por apresentarem hierarquia constitucional, os direitos fundamentais só podem ser restringidos por normas constitucionais, conhecidas por restrições diretamente constitucionais, ou mediante normas infraconstitucionais que surgem a partir da autorização constitucional, conhecidas por restrições indiretamente constitucionais.

Serão consideradas diretamente constitucionais “quando impostas por outras normas de hierarquia constitucionais. Estas normas podem estar consagradas em (I) cláusulas restritivas escritas ou em (II) cláusulas restritivas não escritas”.<sup>89</sup>

E registre-se que quanto as restritivas escritas, estas podem estar contidas em mesmo dispositivo que comporta o direito fundamental, como é o caso da liberdade de reunião, como pode estar disposta em outro dispositivo da Magna Carta, por exemplo as que restringem a garantia do direito de propriedade.

No tocante as cláusulas restritivas não escritas, a restrição tem caracteres de princípios, podendo voltar-se de direitos fundamentais colidentes de terceiros ou de outros princípios de hierarquia constitucional.

Já as restrições indiretamente constitucionais são aquelas que a Lei Maior permite alguém de estabelecer, como ocorre com as cláusulas de reserva legal, por exemplo.<sup>90</sup> A reserva pode ainda ser expressa, também chamada de simples ou qualificada ou implícita. Será simples quando não faz qualquer exigência quanto ao conteúdo ou fim que se destina a lei restritiva. Será qualificada quando fixar condições

<sup>88</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2006.p. 278.

<sup>89</sup> NOVELINO, Marcelo. *Direito constitucional*. 6.ed. São Paulo: Método, 2012. p. 437.

<sup>90</sup>ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2006.p. 291.

especiais a serem adotados; e implícita nos casos considerados como subsidiários pela Constituição Federal.

A temática está relacionada ao chamado limites dos limites, ou seja, os direitos fundamentais em relação a restrição do Estado comportam um paradoxo, ou seja, ao mesmo tempo em que tais direitos são limitações ao poder estatal, também poderão ser limitados por ele.

Conforme Marcelo Novelino:

Na Constituição de 1988, embora não exista previsão expressa de um regime de restrições, este pode ser deduzido de vários princípios nela consagrados, tais como o princípio do Estado de direito (CF, art. 1º), o princípio da legalidade e da reserva legal (CF, art. 5º, II), o princípio da segurança jurídica (CF, art. 5º, caput e inciso XXXVI) e do princípio da proporcionalidade (CF, art. 5º, LIV).<sup>91</sup>

Aliás, quanto ao respeito às limitações, a colisão de direitos provenientes de quando a Magna Carta protege valores ou bens diversos em contradição a uma situação concreta, deve ser pautada justamente pela ponderação da regra da proporcionalidade.

Já quando diante do choque entre princípios, o ideal que se adote o sopesamento perante a inexistência de regra formulada pelo legislador que regule sobre a colisão existente.

Desse modo, conforme analisa Marcus Pinto Aguiar:

A necessidade de impor limites aos direitos fundamentais e a consequente harmonização entre eles é de suma importância para a solução de conflitos entre esses direitos, tendo em vista sua previsão constitucional plural e a importância de sua efetividade.<sup>92</sup>

Veja-se que a imposição de limites é fundamental para a resolução dos conflitos entre os direitos fundamentais.

---

<sup>91</sup> NOVELINO, Marcelo. *Direito constitucional*. 6. ed. São Paulo: Método, 2012. p. 440.

<sup>92</sup> AGUIAR, Marcus Pinto. Hermenêutica constitucional dos direitos fundamentais e o diálogo das fontes. *Revista Argumentum*. Marília, v. 14, pp. 279-299, 2013. p. 282. Disponível em: [http://www.unimar.br/biblioteca/publicacoes/direito/ARGUMENTUM\\_14.pdf](http://www.unimar.br/biblioteca/publicacoes/direito/ARGUMENTUM_14.pdf). Acesso em: 06 mai 2018.

## 2.5 DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

O contribuinte é titular de direitos fundamentais, uma vez que é considerado cidadão em sua relação com o Estado. Porém, nem todos os cidadãos podem ser enquadrados como contribuintes propriamente. De algum modo, em algum instante, é que irão suportar o ônus do tributo, passando a serem assim considerados, mesmo não sendo sujeitos passivos de uma relação tributária.

Por isso há a necessidade de uma consciência fiscal, já que a carga da tributação não vai gerar impacto apenas àqueles que são obrigados a efetuar o adimplemento de tributos, mas em todos os que circundam essa cadeia.

Luciano Amaro pondera que:

[...] a Constituição embaralha, no tópico das “limitações do poder de tributar”, princípios que amparam direitos fundamentais do *cidadão* (por exemplo, o direito à segurança jurídica, valor protegido por uma série de princípios constitucionais, não estritamente tributários, como o da legalidade) e princípios que resguardam direitos do *contribuinte* (ou do cidadão na sua condição de contribuinte). Assim, o respeito à capacidade contributiva, a anterioridade da lei fiscal em relação ao exercício de aplicação do tributo e uma série de outras proposições [...] são tipicamente postulados *tributários*. (grifo do autor) <sup>93</sup>

Verifica-se assim, que referidos direitos fundamentais estão por si interligados, seja o indivíduo considerado cidadão ou contribuinte cidadão, pois se identificam em um único indivíduo.

A colaborar Edvaldo Brito:

As limitações, assim caracterizadas, têm a natureza constitucional. E é lógico... Se a faculdade de agir no campo das atribuições tributárias é outorgada pela Constituição (ordenação jurídica estatal), também, a medida dessa faculdade haveria de estar assinada nessa mesma ordenação jurídica. A Constituição brasileira de 1988 sistematizou esses princípios, como um verdadeiro Estatuto do Contribuinte. <sup>94</sup>

Assim, a atual Constituição Federal de 1988, no Título VI trata mais extensamente sobre a matéria tributária e em especial sobre os direitos e garantias dos contribuintes. A previsão é predominantemente voltada para os artigos 150 a 152

<sup>93</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 110 -111.

<sup>94</sup>BRITO, Edvaldo. *Direito tributário e constituição: estudos e pareceres*. São Paulo: Atlas, 2016. p. 92.



da Constituição Federal que comportam a: legalidade, anterioridade, irretroatividade, capacidade contributiva, proibição do confisco e liberdade de tráfego.

Junte-se ainda outras diversas garantias consagradas em princípios, imunidades e proposições que extrapolam o título VI da Magna Carta, e irradiam efeitos na esfera entre contribuinte e Fisco, como por exemplo o princípio da segurança jurídica, da dignidade da pessoa humana, da igualdade, moralidade, do interesse público sobre o particular, da função social da propriedade, etc.

Mas quando se fala em direito fundamental, o contribuinte do cenário tributário também está envolto pelos demais direitos e garantias fundamentais amplos e gerais concretizados ao nível da Constituição. Assim, está envolto de direitos fundamentais como o da ampla defesa e do contraditório, do acesso ao Poder Judiciário, da segurança jurídica, do direito de petição, dentre tantos outros direitos que são inerentes à pessoa humana.

A categoria de direitos fundamentais conforme disposta na Carta Magna atual denota uma classificação dos direitos constantes do catálogo, ou seja, aqueles diagnosticados de forma explícita e implícita no artigo 5º, da CF, como também daqueles direitos localizados fora do catálogo, qual seja, aqueles dispersos em outras partes da Constituição, ou mesmo elencados em Tratados Internacionais.

Conforme Lima Neto:

importa, assim, que os direitos identificados fora do catálogo devem guardar similitude com os direitos constantes do catálogo, de modo a assemelharem-se pela importância que possuem para a sociedade (critério de relevância) e pelo conteúdo que se afere dos elementos comuns (critério de substância).<sup>95</sup>

Daí que dentre os direitos constantes na Lei Maior, mas que se situam fora do catálogo do artigo 5º, encontram-se os fixados nas limitações constitucionais ao poder de tributar (artigo 150 a 152, CF).

Sarlet assegura que:

[...] sem dúvida, constituem dispositivos formalmente constitucionais capazes de se caracterizarem como posições subjetivas e permanentes do indivíduo (isolada ou coletivamente). Além disso, os preceitos referidos revelam nítida preocupação com a proteção da dignidade humana, da liberdade e da

---

<sup>95</sup> LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. *Direitos fundamentais dos contribuintes como limitação ao poder de tributar*. 2004. 217f. Tese (Doutorado Direito Público). Universidade Federal de Pernambuco. Recife. 2004. p. 98.

igualdade, constituindo, portanto, direitos materialmente fundamentais ou, no mínimo, passíveis de se enquadrarem nesta categoria.<sup>96</sup>

Assim, a importância dos direitos dos contribuintes no contexto dos direitos fundamentais, com seu ápice na CF 1988, só demonstra o quão árdua foi a luta por proteção. Atualmente a limitação ao poder de tributar é essencialmente o contraponto contra a livre atuação do Estado, como mecanismo de garantir os direitos inerentes aos contribuintes. Denota, portanto, da função política do Estado, mas também da função defensiva dos direitos desses contribuintes.

E há demasiada similitude entre os direitos constantes do catálogo dos direitos fundamentais, e aqueles de direito dos contribuintes, como quando se fala em legalidade, em isonomia, em liberdade, em propriedade, e em segurança.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal já vem reconhecendo os direitos fundamentais do contribuinte quando de seus julgados, a exemplo do julgamento da ADIN n. 939/DF, que explicitou como fundamental o princípio da anterioridade.<sup>97</sup>

Mas por certo, ainda é complexo o impasse quando se fala em tributação e a relação entre contribuinte e Estado.

Conforme Machado:

Nessas relações, tem-se de um lado o Estado, que corporifica o poder, e de outro o cidadão. Como todo titular de poder tende a dele abusar, é natural que o Estado, na relação tributária, esteja permanentemente ultrapassando os limites ao mesmo estabelecidos pelo Direito. Daí a necessidade de se dar destaque a certos direitos do contribuinte, considerados fundamentais, para que eles não sejam amesquinados e possam servir como fundamento essencial da questionada relação.<sup>98</sup>

Portanto, no que concerne aos direitos fundamentais dos contribuintes, mister que os direitos estipulados no rol das limitações constitucionais ao poder de tributar compõem o arcabouço dos direitos fundamentais, alinhando de mesmo modo aos direitos individuais constantes no catálogo do artigo 5º, e ao que disciplina o §2º, de referido dispositivo da Constituição Federal. Assim, deve haver respeito e equivalência

<sup>96</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2001. p. 124.

<sup>97</sup> STF - Supremo Tribunal Federal. *ADI: 939 DF*. Tribunal Pleno. Relator: Sydney Sanches, Data de Julgamento: 15/12/1993. Data de Publicação: DJ 18-03-1994 PP-05165 Ement vol-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>>. Acesso em: 15 mar. 2018.

<sup>98</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. São Paulo: atlas, 2009. p. 36.

de tais direitos quando de sua aplicação nas relações disciplinadas entre Fisco e contribuintes.

### 3 COLISÕES ENTRE O PODER DE TRIBUTAR E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE

Com o intuito de assegurar o respeito aos direitos fundamentais das pessoas é que se estabelece ao Estado um poder jurídico. O objetivo é justamente reduzir possíveis arbítrios e discricionariedades, além de garantir a existência de limites à atuação estatal, sem, contudo, reduzi-lo a uma ordem puramente normativa.

Apesar dos avanços com o intervencionismo do Estado, uma legítima política tributária deve ser aplicada, balanceando o equilíbrio entre os anseios e perspectivas do poder estatal e ao mesmo tempo garantindo aos cidadãos os direitos fundamentais a eles inerentes.

Nesse cenário, não são raros os casos em que o Fisco tenta desvirtuar os conceitos jurídicos tributários visando ampliar as hipóteses de incidência.

As arbitrariedades estão se tornando cada vez mais rotineiras, sem contar dos questionamentos de inconstitucionalidade de normas adotadas para a arrecadação tributária, e do exacerbado número de leis tributárias que são criadas, mas que geram conflitos quando de sua aplicação, quando não dão margens a interpretações duvidosas seja do lado do contribuinte, seja do lado da administração tributária.

Tais situações comprometem a segurança jurídico-tributária, resultando em um contribuinte envolto de incertezas e desprotegido de direitos que a própria Constituição lhe assegura como fundamentais.

Dado isso, crível a análise das violações desencadeadas pelo poder de tributar aos direitos garantidos aos contribuintes.

#### 3.1 O PODER DE TRIBUTAR *VERSUS* OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE

No Brasil, o Estado Democrático de Direito, delineado com a Constituição de 1988 dedicou-se a matéria tributária, que reflete a ideia de rigidez e limitação dos poderes do Estado, mas de outro, cuidou também da possibilidade de intervenção do Estado, flexibilizando sua atuação quando em detrimento da ordem econômica houver considerável interesse coletivo ou para a segurança nacional.

Assim, as relações envoltas na Constituição entre o campo econômico e tributário destoam-se profundamente ligadas, não havendo hierarquia ou

subordinação, mas uma necessária interação e equilíbrio que deveriam ser permanentes.

Rossignoli explica que “[...] o texto Constitucional está preocupado em garantir equilíbrio na economia e o crescimento econômico, além do próprio desenvolvimento ao apresentar os direitos sociais”.<sup>99</sup>

O intervencionismo veio promover integração do Estado com a economia, rompendo a antiga ideia de que deveriam manter-se afastados, o que é defendido por Adam Smith que concluía que “as intervenções, as regulamentações, as concessões de monopólio e os subsídios especiais do governo - tudo isso tendia a alocar mal o capital e a diminuir sua contribuição para o bem-estar econômico. Além do mais, esses atos de governo tendiam a restringir os mercados”.<sup>100</sup>

Tanto é assim que em tempos atuais, a competição entre os mais potentes países desencadeou um novo processo intervencionista. Se antes se evitava a participação do Estado, acreditando ser este limitador de mercado, hoje, o Estado tem influência como negociador, apoiador de grupos econômicos, e até mesmo serve como consumidor, abrindo mercados para exportação e importação, promovendo acordos econômicos, barreiras de proteção de seu território, além do auxílio da tecnologia que colabora no aperfeiçoamento de pesquisas e empreendimentos globais.

Na atual Constituição, o artigo 173, §4º, preleciona que a intervenção no domínio econômico se insere como uma garantia à livre concorrência, reprimindo os abusos econômicos, e em contraponto assegurando o princípio fundamental da livre iniciativa, esculpido não apenas no artigo 1º, inciso IV, mas também no artigo 170 da Constituição de 1988.

Por seu turno, a intervenção estatal no domínio econômico pode se dar de maneira direta ou indireta. Direta quando o Estado participar ativamente e concreta, na economia, na condição de produtor de bens ou serviços, ao lado dos particulares ou como se particular fosse. Indireta quando referente à cobrança de tributos,

---

<sup>99</sup>ROSSINHOLI, Marisa. Políticas públicas e desenvolvimento econômico: uma relação fundamental. *Argumentum*, Marília, v.1, n.13, p. 165-178, 2012.p. 174.

<sup>100</sup>HUNT, E. K.; HOWARD, J. Sherman. *História do pensamento econômico*. Uma perspectiva crítica. Tradução: José Ricardo Brandão Azevedo e Maria José Cyhlar Monteiro. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p. 57.

benefícios fiscais e creditícios e, de maneira geral, à regulamentação normativa de atividades econômicas, a serem primariamente desenvolvidas pelos particulares.<sup>101</sup>

Em verdade, o emprego das normas tributárias como meio de intervenção do Estado sobre o domínio econômico engloba deixar de lado seu poder diretivo sobre a economia, conhecida por intervenção por direção, para dar lugar a intervenção por indução. E nesse cenário, a preocupação do constituinte com a adoção de normas tributárias indutoras é clara quando se analisa quatro momentos em que o texto constitucional a ela se refere como é o caso dos artigos 146-A, 150, §6º, 155, § 2º, XII, “g”, e artigo 165, § 6º.

Veja-se que a indução não afasta o mercado, mas o pressupõe valendo de mecanismos de convencimento onde o destinatário da norma irá decidir se lhe é conveniente ou não.

Por tais motivos é que “[...] uma legítima política tributária deve ser fundada em diversos fatores e não apenas baseada na sua arrecadação procedida pelo Estado. Referida política deve atender os ditames constitucionais, visando o desenvolvimento econômico e social, garantindo os direitos do contribuinte”.<sup>102</sup>

Ademais, a inclusão de normas tributárias indutoras que intervém indiretamente no Estado importa no respeito aos princípios que compreendem, fundamentalmente, os inseridos desde os artigos 1º, 3º, 7º a 11, 201, 202, 218 e 219, bem como o artigo 5º, inciso LXXI, 24, I, 37, XIX e XX, 103, § 2º, 149 e 225. E ainda no que toca ao artigo 170 e 193 da Lei Maior.

Inclusive, necessário ponderar a divisão entre o poder de tributar e o considerado poder de regular. Enquanto que o artigo 5º, inciso II versa sobre os direitos e deveres individuais e coletivos, disciplinando o poder do Estado de regular por meio do poder legislativo, o artigo 146, inciso II, da Constituição Federal diz caber à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar cumprindo ao Código Tributário Nacional cuidar de referida função de natureza complementar.

A Constituição de 1988 seguindo a tradição de regular extensamente sobre a matéria tributária, conferiu em local próprio, mais precisamente, no Título VI, quanto ao sistema constitucional tributário, dividindo-o em três blocos de normas. Um grupo

---

<sup>101</sup> TAVARES, André Ramos. *Direito constitucional econômico*. 3. ed. São Paulo: Método, 2011. p.54.

<sup>102</sup> VINHA, Thiago Degelo; RIBEIRO, Maria de Fátima. Efeitos socioeconômicos dos tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais. In: PEIXOTO, Marcelo; FERNANDES, Edison Carlos. (Coords.) *Tributação, justiça e liberdade*. Curitiba: Juruá, 2005. p. 681.

abordando sobre a competência tributária, outro se referindo quanto às limitações a essas competências, e o último que regulamenta sobre a repartição de receitas e despesas tributárias.

Com isso, vislumbra-se que os poderes conferidos ao ente tributante não são ilimitados, sofrendo restrições pela própria Lei Maior. Assim, o Estado, ao exercer a tributação deve atentar-se aos limites impostos pela ordem constitucional, que determinou seus preceitos de modo negativo, isto é, por meio de proibições, o conteúdo possível das leis tributárias, e de forma indireta, os regulamentos, portarias, atos administrativos, etc.<sup>103</sup>

Por seu turno, a mesma Magna Carta garante de mesma maneira, os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, tendo estes a faculdade, de mesmo sofrendo a tributação, verem respeitados seus direitos públicos subjetivos e constitucionalmente alicerçados.

Misabel Abreu Machado Derzi explica que:

Ao erigir a República Federativa em Estado Democrático de Direito e, ao construir um sistema tributário norteado pelo reforço ao federalismo e dirigido pela igualdade, capacidade contributiva, segurança e certeza do direito, a Carta brasileira atual mostrou-se pródiga em normas limitadoras do poder de tributar e secularmente inspiradas pela Ciência das Finanças. Estudá-las em suas causas, funções e origens históricas somente pode ser enriquecedor para o intérprete, mas não se deve descurar de que o fio condutor é o valor jurídico, a diretriz posta pelo direito.<sup>104</sup>

É que a atual constituição reforçou o status jurídico dos direitos fundamentais, com a regra da aplicabilidade imediata e sua inclusão no rol das cláusulas pétreas constantes no artigo 60, § 4º, inciso IV da Lei Maior.

Logo, não existe hierarquia entre o poder de tributar e os direitos fundamentais dos contribuintes, devendo estar ambos em mesmo patamar de proteção.

Regina Helena Costa inclusive ressalva que:

[...] endereça-se também ao legislador infraconstitucional que, ao instituir os tributos, não pode embaraçar o exercício de direitos considerados fundamentais. Ao eleger os fatos que serão apreendidos pelas hipóteses de incidência tributária, o legislador infraconstitucional deve considerar os

---

<sup>103</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 461.

<sup>104</sup> DERZI, Misael Abreu Machado. Limitações ao poder de tributar na constituição de 1988 e sua relação com o CTN. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito Tributário contemporâneo: 50 anos do Código Tributário Nacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 88.

direitos cujo exercício eventualmente poderá ser afetado pela exigência fiscal, de modo a não obstaculizar seu exercício.<sup>105</sup>

No entanto, conforme bem retrata Martins, referindo-se a busca de uma política tributária ideal, esta:

[...] esbarra na certeza de que, na prática, a teoria é sempre outra, e quem tem o poder de tributar sempre tributa mal, o mais das vezes sem qualquer respeito aos direitos individuais, o que exacerba a litigiosidade entre Fisco e Contribuinte.<sup>106</sup>

Daí serem constantemente confrontados nas relações tributárias o poder de tributar do Fisco e os direitos fundamentais do contribuinte, colidindo-se diversas vezes no dilema de qual deverá prevalecer, ou seja, se o poder de tributar do Estado se sobrepõe aos direitos fundamentais, ou se este último, por seu próprio fundamento constitucional deve subsistir frente a qualquer ação fiscal.

Hugo de Brito Machado observa que “[...] a Constituição de 1988 vem sendo objeto de emendas que implicam verdadeiro retrocesso, de sorte que, praticamente, voltamos a ser um Estado Unitário, tamanha é a concentração do poder de tributar em mãos da União”.<sup>107</sup>

Os reflexos da tributação geram impactos não apenas aos que são obrigados a pagar tributos, mas em todos os que se envolvem ou não nessa cadeia.

Aliomar Baleeiro assevera que:

Hoje o constitucionalismo vê a Constituição como um sistema de normas que aspira a uma unidade de sentido e de compreensão, unidade essa que somente pode ser dada por meio de princípios, continuamente revistos, compreendidos e reexpressos pelos intérpretes e aplicadores do Texto Magno. Ou seja, a análise estruturadora sistêmica é necessariamente aberta, visto que, não raramente, normas e princípios estão em tensão e aparentam conflito. Chamamos tais conflitos e tensões de “aparentes”, porque a compreensão profunda da Constituição é sempre buscada, sempre descoberta, de forma contínua.<sup>108</sup>

Por essa razão, seu sistema aberto de princípios já faz inspirar o campo da tensão, inclusive levando-se em consideração os avanços culturais enfrentados pela

<sup>105</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 98.

<sup>106</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2000. p. 47.

<sup>107</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 23.

<sup>108</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p.57.



sociedade. O que hoje é aceito, em um futuro não muito longínquo pode se mostrar um retrocesso.

Nesse cenário, a soberania estatal no âmbito de prover as necessidades da coletividade pode aparentar comportamentos expressivos ou indutivos que denotem abusividade em sua atuação. Via de consequência, acabam repercutindo em um desvirtuamento do Estado, ansioso em manter a soberania e o poder sobre suas mãos.

Marcelo Rodrigues de Siqueira e Raquel Gonçalves Mota alertam que:

[...] o sistema tributário brasileiro atual é regressivo porque está em desacordo com as regras e princípios contidos na Constituição Federal. [...]. O que verdadeiramente intriga e aguça nossa curiosidade são os motivos que levam o Estado a descumprir sua própria Constituição Federal. As razões às quais nos referimos vão desde interesses políticos, econômicos, históricos, até as de natureza jurídica, uma vez que todas, em alguma medida, produzem efeitos na configuração dos sistemas tributários.<sup>109</sup>

Desse modo, vê-se que apesar de todo o esforço do legislador constituinte em proteger os direitos dos contribuintes e ao mesmo tempo garantir ao Estado o poder de tributar dentro dos limites estabelecidos, mostra-se necessário tratar das violações que são desencadeadas pelo próprio Estado em face aos contribuintes.

### 3.2 DAS AGRESSÕES AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 que sucedeu a um período rígido do regime militar refletiu uma maior preocupação com os direitos e garantias fundamentais do ser humano, albergando um grande rol de direitos fundamentais. Porém, pequena foi a atenção propriamente aos deveres fundamentais.

Em verdade, o silêncio sobre o tema é explicado em razão de serem os deveres a forma oposta dos direitos, ou seja, o seu lado negativo. Enquanto que os direitos são evidenciados a partir da sua violação, os deveres não precisam ser afirmados, visto que decorrem do poder público.

Tais obrigações destoam-se como um conjunto de normas e princípios jurídicos que obrigam o cidadão, limitando sua esfera de liberdade, de modo a realizar certas

---

<sup>109</sup> SIQUEIRA, Marcelo Rodrigues de. MOTA, Raquel Gonçalves. A medida da desigualdade tributária. *Revista Argumentum* Marília, v. 13, pp. 117-143, 2012. p.127. Disponível em: [http://www.unimar.br/biblioteca/publicacoes/direito/ARGUMENTUM\\_13.pdf](http://www.unimar.br/biblioteca/publicacoes/direito/ARGUMENTUM_13.pdf). Acesso em: 06 mai. 2018.

condutas visando à consecução do bem comum. No texto da Magna Carta de 1215 existem algumas obrigações, explícitas ou implícitas, aos cidadãos que retratam verdadeiros deveres fundamentais, como o de pagar tributo. O dever fundamental de pagar tributos materializa-se no poder de tributar ou nas competências tributárias.<sup>110</sup>

Conforme José Casalta Nabais:

[...] no entendimento que temos por mais adequado, os deveres fundamentais constituem uma categoria jurídica constitucional própria. Uma categoria que, apesar disso, integra o domínio ou a matéria dos direitos fundamentais, na medida em que este domínio ou esta matéria polariza todo o estatuto (ativo e passivo, os direitos e os deveres) do indivíduo. Indivíduo que não pode deixar de ser entendido como um ser simultaneamente livre e responsável, ou seja, como uma pessoa.<sup>111</sup>

Desse modo, os deveres fundamentais apresentam-se como uma categoria de comandos jurídicos aplicados aos cidadãos para que vivam em sociedade. Determinam a posição fundamental do homem, tendo relação próxima com os direitos fundamentais, pois apesar de distintos constituem uma forma de realizá-los e garanti-los.

Nesse cenário, o processo que permeia o exercício das competências tributárias até o efetivo pagamento do tributo pelo contribuinte exige atos do Poder Legislativo, do Poder Executivo, do Poder Judiciário e até mesmo do próprio particular.

Assim, é o legislador ordinário que promoverá a instituição de tributos e disciplinará sobre suas cobranças, mas nessa atribuição de poder, contudo, seu comportamento não pode se dar de forma ilimitada. E isto porque, é necessário o atendimento aos direitos fundamentais identificados na Constituição.

Essa relação entre deveres e direitos fundamentais não é tranquila. Constantemente há impasses que podem desencadear arbitrariedades e abusos pela Administração Tributária.

---

<sup>110</sup> JANINI, Tiago Cappi. A e-Financeira, o direito de fiscalização e os direitos fundamentais dos contribuintes. *Revista Brasileira de Direito*, Passo Fundo, vol. 13. n. 2. mai-ago. 2017. p. 261.

<sup>111</sup> NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *Revista Direito Mackenzie*. Ano 3. n. 2. p. 15. Disponível em: <http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rmd/article/viewFile/7246/4913>. Acesso em: 06 mai. 2018.

Ao que se insere, “o Estado, de modo geral, por ser titular de poder, talvez o maior do planeta, foge das limitações que o Direito estabelece, desrespeitando as pessoas com as quais se relaciona”.<sup>112</sup>

O dilema inclusive é antigo, vez que:

[...] desde que Marshall declarou que o poder de tributar é o poder de destruir e desde que Adolfo Wagner notou que a propensão dos detentores do poder para gastar aumenta na mesma proporção em que se aumentam os tributos, considerando irreversível a redução das despesas públicas, que o conflito entre os direitos de o contribuinte estar sujeito a uma tributação justa e de o Estado exigir do cidadão aquilo que, na maioria das vezes, não ajudou a ganhar, aplicando mal uma parcela de arrecadação, é permanente.<sup>113</sup>

A realidade é que o Estado não vem respeitando seu próprio sistema normativo. Apesar de criar leis que acredita adequadas, de definir as receitas que pretende cobrar, de modelar a relação tributária no intuito de obtenção do crédito tributário e de utilizar das normas legais para fazer frente a cobrança das garantias que pretendeu, seu comportamento vem provocando a consciência ao contribuinte de que o Estado é o principal devedor do país, e um dos que mais demoram a cumprir com seus débitos, compondo uma postura do ponto de vista ético-jurídico demasiadamente censurável.

114

Esse comportamento incompatível do Estado é uma das principais causas da depreciação da relação tributária.

De fato, o contribuinte tem o dever de pagar os tributos, sujeitando-se a fiscalização tributária, no entanto, referido dever não pode se sobrepôr aos seus direitos garantidos constitucionalmente, e nem ser preterido em face do poder de tributar.

O agir da atividade fiscalizatória envolve desde a averiguação, o exame e vigilância que são exercidas frente ao contribuinte com o fim de apurar se as obrigações tributárias estão sendo cumpridas nos moldes da lei.

Nas lições de Ruy Barbosa Nogueira “o poder de fiscalizar decorre do Poder Administrativo e por isso seu exercício é feito por meio de procedimentos jurídicos

<sup>112</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. São Paulo: atlas, 2009. p. 96.

<sup>113</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2000. p. 45-46.

<sup>114</sup> CAMPOS, Diogo Leite. O Combate à fraude fiscal e o estado de direito em Portugal. *Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC*, Fortaleza, v.28, n.2, p.99-110, jul./dez., 2008.

semelhantes aos do Direito Administrativo, o que significa por atos privilegiados: ato *de ofício e executórios* quando concluídos”.<sup>115</sup>

Assim, a fiscalização tributária é tida por atividade administrativa e submete-se ao regime jurídico administrativo.

Para realizar o procedimento fiscalizatório, é permitido a Administração Tributária algumas prerrogativas que a autorizam a adentrar na esfera particular das pessoas para verificar se houve o atendimento das obrigações tributárias impostas. É o que ocorre quando se autoriza o Poder Público à realização de diligências, apreensão de mercadorias e documentos, interdição de estabelecimentos, dentre outros.

Tais atividades têm como um de seus pilares o princípio da legalidade, que tem por finalidade obrigar o administrador a seguir o que a lei determina, vez que as manobras fiscais somente podem ser exercidas se estiverem em consonância com a lei, conforme bem disciplina o artigo 194, do CTN.

O agir contrário faz incidir o ato arbitrário e ilícito perante o ordenamento jurídico. É certo que a Administração Pública deve adotar dos mecanismos pertinentes para evitar a sonegação, mas diante do alto índice de burla ao sistema tributário, as autoridades fiscais por vezes terminam por valer-se de práticas autoritárias ou mesmo arbitrárias. Daí que esbarram nos direitos fundamentais do contribuinte.

Visando tratar sobre tais atos incompatíveis, Hugo de Brito Machado refere-se à expressão “sanções políticas” como sendo as “[...] exigências feitas ao contribuinte, pela Administração Tributária, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo”.<sup>116</sup>

O sistema jurídico encarregou a Administração Tributária de exercer a fiscalização e arrecadação dos tributos, havendo um procedimento a ser seguido que envolve desde o lançamento, a inscrição em dívida ativa e a execução fiscal, possibilitando ao Poder Público à cobrança do crédito tributário.

Porém, não pode se valer o Fisco de outros meios de coação para forçar o contribuinte a adimplir com seus débitos, especialmente mecanismos que afrontam a lei e os direitos inerentes aos cidadãos.

---

<sup>115</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 244.

<sup>116</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. São Paulo: atlas, 2009. p. 100.

A sanção política, neste contexto, tem o sentido de ônus ou encargo, não empregado por razões decorrentes de um ilícito, mas pela própria conveniência da Administração Tributária.

Na Apelação em Mandado de Segurança n. 0010700-73.2001.4.01.3900/PA, julgada pela 5ª Turma Suplementar do TRF1 em 24/09/2013, a Lei n. 4.502/64 previu expressamente a pena de perdimento e apreensão de mercadoria.

O caso tinha por finalidade liberar mercadorias apreendidas, pois não continham selo de controle do IPI. De fato, a Lei n. 4.502/64 autoriza o uso de selos para controlar a quantidade de mercadorias para fins de incidência do IPI de determinados produtos. Inclusive, em seu §2º, estabelece que a ausência do selo ou seu uso em desacordo com as normas implica em considerar o produto como não identificado. Em sequência, em seu artigo 62 atribui responsabilidade para o adquirente das mercadorias na verificação da presença do selo e sua correta colação, enquanto que o artigo 99 disciplina sobre a apreensão e possibilidade da perda da mercadoria.

Diante do que dispunha a referida Lei, o Tribunal Federal verificando a existência de indícios de infração, decidiu pela validade da retenção das mercadorias até conclusão do processo administrativo.

Nesse episódio, a Administração Tributária ao agir assim, atuou em estrito cumprimento do dever legal, vez que na situação apresentada, a apreensão decorre da lei. Assim, não houve arbitrariedades ou abusos tendentes à ocorrência de sanções políticas.

Estabelecendo uma trajetória de referidas sanções, o Supremo Tribunal Federal as considerou inconstitucionais, estabelecendo três súmulas visando resolver o impasse, qual seja a Súmula 70<sup>117</sup> que considera inadmissível interditar estabelecimento como forma coercitiva para adimplemento de tributo, a Súmula 323<sup>118</sup> que não admite a apreensão de mercadorias de forma coercitiva para pagamento de tributo, e ainda a Súmula 547<sup>119</sup> que considera ilícito que a autoridade fiscal proíba

---

<sup>117</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula 70*. É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2194>>. Acesso em: 1 mar. 2018.

<sup>118</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula 323*. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2136>>. Acesso em: 1 mar. 2018.

<sup>119</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula 547*. Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2201>>. Acesso em: 1 mar. 2018.

contribuinte em débito de adquirir estampilhas, de despachar mercadorias nas alfândegas, e de exercer suas atividades profissionais.

As Súmulas 70 e 323 foram aprovadas por meio de Sessão Plenária de 13/12/1963, enquanto que a Súmula 547 foi aprovada em Sessão Plenária em 03/12/1969.

O Supremo Tribunal Federal vem reiterando o posicionamento pela não permissibilidade e inconstitucionalidade das sanções política sem suas jurisprudências posteriores aos enunciados, seja em teses de Repercussão Geral, Controle Concentrado, ou outros julgados.

No caso da Súmula 70 STF, as jurisprudências posteriores trataram em Tese de Repercussão Geral, do Tema 856, considerando inconstitucional a restrição ilegítima ao livre exercício da atividade econômica ou profissional, quando imposto como meio de cobrança indireta de tributos<sup>120</sup>

Consideraram também mediante o Tema 363, ser constitucional o art. 17, V, da Lei Complementar 123/2006, que veda a adesão ao Simples Nacional à microempresa ou à empresa de pequeno porte que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa".<sup>121</sup>

Em Tese e Controle Concentrado firmou sobre o protesto das Certidões de Dívida Ativa como mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política.<sup>122</sup>

Além disso, incluiu as Certidões de Dívida Ativa no rol dos títulos sujeitos a protesto não constitui sanção política; impediu a adesão ao regime tributário do Simples Nacional em razão de pendências tributárias ou previdenciárias; possibilitou interdição de estabelecimento pelo inadimplemento de obrigação tributária no caso de indústria de cigarros, dentre outros casos.

No caso da Súmula 323 STF, além das Teses de Repercussão Geral de Temas 856 e 363, junta-se o Tema 31 que trata ser inconstitucional o uso de meio indireto

---

<sup>120</sup> ARE 914045 RG, Relator Ministro Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgamento em 15.10.2015, DJe de 19.11.2015).

<sup>121</sup>RE 627543, Relator Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgamento em 30.10.2013, DJe de 29.10.2014.

<sup>122</sup> ADI 5135, Relator Ministro Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgamento em 9.11.2016, DJe de 7.2.2018.

coercitivo para pagamento de tributo – sanção política –, tal qual ocorre com a exigência, pela Administração Tributária, de fiança, garantia real ou fidejussória como condição para impressão de notas fiscais de contribuintes com débitos tributários.<sup>123</sup>

Além da Tese em Controle Concentrado: da já mencionada ADI 5135 que trata do ICMS e a guerra fiscal como meio coercitivo para recolhimento de tributo <sup>124</sup>; da exigência de garantia real ou fidejussória para impressão de documentos fiscais de contribuintes inadimplentes; do impedimento à adesão ao regime tributário do Simples Nacional em razão de pendências tributárias ou previdenciárias.

E o mesmo se insere no caso da Súmula 457 STF: além dos casos de Repercussão Geral e de Controle Concentrado, junta-se a Exigência de garantia real ou fidejussória para impressão de documentos fiscais de contribuintes inadimplentes e do impedimento à adesão ao regime tributário do Simples Nacional em razão de pendências tributárias ou previdenciárias.

Assim, a atividade de fiscalização amparada na lei consagra uma investigação criteriosa e assegura uma tributação justa, dado o respeito ao contribuinte com o atendimento da ampla defesa e do contraditório.

Porém, não basta que referida atividade esteja pautada na lei para ser considerada lícita. É preciso que também haja respeito aos dispositivos constitucionais, em especial aos direitos fundamentais do contribuinte.

Conforme aponta Janini e Pulcinelli

Diante disso, uma lei que regulamente a fiscalização tributária tem de seguir o estatuto do contribuinte, não podendo se sobrepor aos direitos fundamentais da privacidade, da inviolabilidade de domicílio, da liberdade de trabalho, etc. Nesse sentido, tanto a doutrina como os tribunais superiores condenam as “sanções políticas”, que são as exigências feitas aos contribuintes pela Administração Tributária como forma indireta de coagi-lo ao pagamento de tributos, por serem atos incompatíveis com os direitos fundamentais do contribuinte.<sup>125</sup>

---

<sup>123</sup> RE 565048, Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgamento em 29.5.2014, DJe de 9.10.2014.

<sup>124</sup> .ADI 4628, Relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgamento em 17.9.2014, DJe de 24.11.2014; RE 565048, Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgamento em 29.5.2014, DJe de 9.10.2014, com repercussão geral - tema 31; RE 627543, Tribunal Pleno, Relator Ministro Dias Toffoli, julgamento em 30.10.2013, DJe de 29.10.2014, com repercussão geral - tema 363.

<sup>125</sup>JANINI, Tiago Cappi. PULCINELLI, Ana Luiza Godoy. A fiscalização tributária e seus limites: uma análise a partir do princípio da legalidade e dos direitos fundamentais do contribuinte. *Revista de Direito Tributário e Financeiro*. jul/dez. 2016. p. 360-361.

Logo, o dilema não paira mais na admissibilidade das sanções políticas, visto que serão sempre inconstitucionais. A preocupação que se retrata é frente ao enquadramento da conduta praticada pela autoridade fazendária, ou seja, não só pelo atendimento à legalidade, mas se também em conformidade com os direitos fundamentais dos contribuintes.

Nesse sentido cumpre mencionar a Apelação Cível n. 10024131986606002, com julgamento pela 2ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça de Minas Gerais em 22/04/2014.<sup>126</sup> A discussão analisou que somente se admite a imposição do regime especial aos contribuintes que comprovadamente sejam reincidentes na prática de infrações tributárias, como meio inerente ao poder de polícia e necessário para que a administração pública possa prevenir novos prejuízos ao erário. Que a aplicação de regime especial de controle e fiscalização tributário não pode ser utilizado como meio de coação para o pagamento de tributo, caracterizando-se como ilegal e arbitrário.

Assim, é possível a imposição de regime especial de controle e fiscalização a contribuintes que tenham reiteradamente descumprido com suas obrigações tributárias, desde que tal regime não configure obstáculo desarrazoado à atividade empresarial a ponto de coagir o contribuinte ao pagamento de seus débitos tributários, haja vista que, para esse mister, o fisco já possui meios próprios.

A conclusão, ao que se constata, foi que o enquadramento da apelante no regime especial incidiu por coagi-la ao pagamento de tributos, o que configura violação dos direitos fundamentais do contribuinte, em especial do livre exercício da atividade, ampla defesa e contraditório.

No que se refere ao livre exercício da atividade, André Ramos Tavares assevera que:

---

<sup>126</sup> Mandado de segurança - tributário - ICMS - regime especial de controle e fiscalização - presunção relativa de legalidade - violação ao princípio da ampla defesa - ponderação de valores - ausência de prática reiterada - medida que caracteriza coação ao pagamento de tributo - ilegalidade - precedente do STJ - sentença confirmada em reexame necessário. 1 - Alinhado aos atuais precedentes do STJ, somente se admite a imposição do regime especial aos contribuintes que comprovadamente sejam reincidentes na prática de infrações tributárias, como meio inerente ao poder de polícia e necessário para que a administração pública possa prevenir novos prejuízos ao erário. 2 - A aplicação de regime especial de controle e fiscalização tributário não pode ser utilizado como meio de coação para o pagamento de tributo, caracterizando-se como ilegal e arbitrário. (TJ-MG - AC: 10024131986606002 MG, Relator: Marcelo Rodrigues, Data de Julgamento: 22/04/2014, Câmaras Cíveis / 2ª CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 07/05/2014).



A liberdade de iniciativa garantida constitucionalmente não se restringe à liberdade de iniciativa econômica, sendo esta apenas uma de suas dimensões. A livre-iniciativa de que fala a Constituição há de ser, realmente, entendida em seu sentido amplo, compreendendo não apenas a liberdade econômica, ou liberdade de desenvolvimento da empresa, mas englobando e assumindo todas as demais formas de organização econômicas [...].<sup>127</sup>

De outra ponta, as limitações a essa liberdade ficam condicionadas apenas diante das necessidades de se garantir a justiça social e o bem-estar coletivo, devendo-se desenvolver nos limites impostos pela lei. Daí porque o parágrafo único do artigo 170 da Constituição Federal estabelece o livre exercício de qualquer atividade econômica, independente de autorização dos órgãos públicos, todavia, com as ressalvas dos casos previstos em lei.

A colaborar o desrespeito a ampla defesa e contraditório, visto que deveria também ter sido respeitado o devido procedimento administrativo tributário, permitindo-se a correspondente defesa pela Apelada.

Atravessar todo o tramite processual para atingir o pagamento de tributos sem qualquer possibilidade de defesa é atingir diretamente direito fundamental expressamente garantido no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

Desse modo, a atividade fiscal mesmo possuindo alguns privilégios, em contrapartida também possui limites, devendo estar em consonância com direitos inerentes aos contribuintes como é o caso da legalidade, visto dever estar adstrito à lei nos moldes do artigo 5º inciso II da Magna Carta, bem como a outros direitos fundamentais individuais no que concerne aos atos de fiscalização do ente tributário.

Outra situação que por vezes mostra-se incompatível com os direitos fundamentais do contribuinte é a não restituição do tributo pago indevidamente.

A ação de repetição de indébito tem por finalidade a restituição de tributo pago indevidamente. Inicialmente tratava-se da única possibilidade garantida ao sujeito passivo de reaver quantia indevidamente entregue ao Fisco, caso não tivesse obtido êxito no âmbito administrativo.

O advento da Lei nº 8.383/1991 que tratou da compensação tributária é que inaugurou outras possibilidades de assegurar aos cidadãos a devolução de valores indevidamente recolhidos.

---

<sup>127</sup> TAVARES, André Ramos. *Direito constitucional econômico*. 3. ed. São Paulo: Método, 2011. p.239.

Ocorre que com o surgimento da compensação a ação repetitória perdeu “[...] boa parte de sua utilidade, em razão da demora de sua tramitação e, especialmente, da execução do julgado pelo sistema de precatório judicial”.<sup>128</sup>

O pagamento indevido, fundado no princípio do enriquecimento sem causa tem previsão no artigo 165 do CTN. Aliás, como o montante recolhido indevidamente não é tributo, crível que a quantia seja devolvida pelo Poder Público.

Porém, há uma enorme dificuldade do contribuinte, de ter restituído o que indevidamente adimpliu ao Fisco, o que por certo, deveria ser algo bem mais simplificado, quando não de ofício, logo que diagnosticado o pagamento indevidamente.

Muitas das vezes o contribuinte tem que se valer de ações judiciais para ver declarada a inexigibilidade do débito e a repetição do que foi pago, e mesmo quando vencida, a Fazenda Pública ainda cria empecilhos no pagamento.

Acontece que o pagamento indevido, dada a alternatividade, acaba sendo pressuposto de modalidade de extinção da obrigação tributária por meio da compensação (artigos 156, II, 170 e 170-A, CTN). Apesar de ser uma opção do contribuinte, quando atrelado a vínculos obrigacionais de prestações sucessivas com o Fisco, tal atitude não pode se tornar regra a ser aplicada pela Administração Tributária.

Em 2010, o Superior Tribunal de Justiça aprovou a Súmula 461 que possibilitou ao contribuinte optar por receber, mediante precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado.

Ocorre, no entanto, que dilema maior surge quando se trata da restituição de tributos, em situação em que ocorra transferência do encargo financeiro para terceiro, com é o caso da situação prevista no artigo 166 do CTN.

Conforme o dispositivo, a restituição de tributos que por sua natureza conferirem transferência do encargo financeiro só será feita a quem prove ter assumido o referido encargo, ou caso de tê-lo transferido para terceiro, estar por ele expressamente autorizado a recebê-la.

A análise passa aos impostos tidos por indiretos. O objetivo da norma do 166 do CTN é evitar que o contribuinte de direito receba duplamente o que pagou de forma indevida, qual seja, do terceiro, por meio do pagamento do preço do produto ou

---

<sup>128</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 448.

mercadoria, que o montante da exigência fiscal esteve embutida, e do Fisco, ao lhe restituir o mesmo valor.

O que vem sucedendo conforme Machado é que se o contribuinte de direito o recolhe indevidamente, e depois pede a restituição, tem a negativa da restituição, sob a justificativa de que repassou para o contribuinte de fato. E se em contrapartida é paga pelo contribuinte de fato, de mesma forma é negada, com o argumento de que lhe falta legitimidade processual.<sup>129</sup>

Hugo de Brito Machado Segundo explica que em países de língua inglesa, o fenômeno ficou conhecido como *passing-ondefense*, que seria uma tradução livre de “defesa do repasse”. O *passing-ondefense* há muito tempo vem sendo adotado pela Fazenda Pública no Brasil. A jurisprudência do STF na primeira metade do século XX, a repelia de forma enfática, geralmente sendo rechaçada pela maioria da corte, que à época possuía uma consciência clara a respeito da separação que envolvia a relação provada entre comerciante e consumidor, e da relação entre Direito Público entre comerciante e Fisco. Mas na segunda metade do século XX, a tese sofreu reviravoltas e passou a firmar-se de maneira intensa, ao ponto de culminar na edição da Súmula 71 do STF, que diz não ser cabível a restituição de tributo indireto, embora pago indevidamente. Tempos depois, o STF observou que em certos casos, não poderia ser aplicada a súmula, e o dilema passou a ter seu conteúdo esclarecido pela Súmula 547, do STF, que corresponde em linhas gerais ao artigo 166 do CTN, apesar de não retirar a Súmula 71.<sup>130</sup>

Atualmente, o STF, permite a repetição de indébito de tributos indiretos por meio da Súmula 546, assegurando que cabe a restituição quando reconhecidos por decisão, que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte *de facto* o *quantum* respectivo.

Dada a polêmica, para parte da doutrina, como é o caso de José Eduardo Soares de Melo, na hipótese de não ser possível identificar o terceiro – contribuinte de fato, como acontece nas operações realizadas com consumidores finais de bens e serviços, o artigo 166 do CTN, não se aplica, pois do contrário, inviabiliza a restituição

---

<sup>129</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009. p. 175.

<sup>130</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Ainda a restituição dos tributos “indiretos”. *Genjurídico*. 05/01/2017. Disponível em: <<http://genjuridico.com.br/2017/01/05/ainda-a-restituicao-dos-tributos-indiretos/>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

do indevido ao sujeito passivo, o que configura locupletamento pela Fazenda Pública.

131

Para outros, como Paulo de Barros Carvalho o dispositivo é legítimo, dado que se não fosse imposto ao contribuinte de direito a demonstração do que absorveu com o impacto econômico, sua restituição ensejaria enriquecimento indevido. Daí porque o montante deve permanecer com o Poder Público, por decorrência do princípio da supremacia do interesse público sobre o particular.<sup>132</sup>

No entanto, a questão é que na maioria das operações, o contribuinte de direito transfere o encargo ao consumidor final, dando margem à repercussão tributária, o que demonstra que poucos contribuintes conseguirão ver restituídos os tributos, a não ser que consigam provar os repasses do encargo.

De sequência, o Superior Tribunal de Justiça, também passou a analisar o assunto, através do julgamento do Recurso Especial n. 903.394<sup>133</sup>, por meio da sistemática dos recursos repetitivos, permitindo a restituição de tributos indiretos pelo contribuinte de direito, desde que haja comprovação de não repercussão tributária, ou no caso de ocorrência, com a autorização do consumidor, conforme a linha prevista no artigo 166 do CTN.

Mas em raras hipóteses o contribuinte de fato - consumidor final, tem conseguido o reconhecimento de legitimidade no ajuizamento de Ação Repetitiva.

Um precedente excepcional referiu-se aos serviços de energia elétrica<sup>134</sup>. O embate girou em torno de um contrato firmado entre uma concessionária e um estabelecimento privado, uma vez que tais contratos são cobrados um valor significativo para reserva de quantidade de energia elétrica destinada a pessoa jurídica de direito privado e usada apenas em casos fortuitos ou força maior.

De acordo com a Súmula 391 do STJ, o ICMS só deve incidir sobre a demanda utilizada efetivamente. Mas mesmo assim, houve a exigência do imposto pelo Estado sobre o total da energia reservada. Com a cobrança indevida, a concessionária passou a embutir no preço do contrato o valor do ICMS pago ao Fisco.

---

<sup>131</sup>MELO, José Eduardo Soares. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 367.

<sup>132</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007. p.494 -495.

<sup>133</sup>BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 903.394. *Relator: Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, Julgado em 24/03/2010, publicado em 26/04/2010*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/acordao-stj-contribuinte-fato-nao.pdf>>. Acesso em: 15. mar. 2018.

<sup>134</sup>BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1299.303/SC. *Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha. Julgado em 14/08/2012*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/acordao-stj-legitimidade-contribuinte.pdf>>. Acesso em: 15. mar. 2018.

Desse modo, a Corte do STJ decidiu que neste caso, o consumidor final poderá ajuizar ação repetitória com a finalidade de afastar a incidência de ICMS em relação ao fornecimento de energia elétrica, e isto, porque as concessionárias possuem especial parceria com os Estados, não existindo interesse da concessionária, tida como contribuinte de direito em ajuizar ação contra o Estado, com o qual ela própria possui vínculo pela prestação de serviços públicos.

O STF por seu turno decidiu pela não repercussão geral do Tema 752 que tratava da matéria, qual seja, da ilegitimidade do consumidor final para propor ação de repetição de indébito tributário relativo a valores do ICMS incidente sobre a demanda contratada de energia elétrica, por não envolver questão constitucional.

A decisão pela inexistência de repercussão geral datada de 01/08/2014, e publicada em 28/08/2014, e que teve por relator o ministro Teori Zavascki, analisou o caso do Recurso Extraordinário 753.681 de Santa Catarina. Tendo por controvérsia a legitimidade ativa do consumidor final para ajuizar ação de repetição de indébito de ICMS sobre a energia elétrica, e tendo em vista o fundamento na interpretação do artigo 166 do CTN, a natureza foi apontada como infraconstitucional, sendo cabível a atribuição de efeitos da declaração de ausência de repercussão geral quando a matéria a ser apreciada não for constitucional ou quando eventual ofensa a CF se dê de forma indireta ou reflexa, nos termos do artigo 543-A do CPC.

Ademais, mesmo entendimento já foi estendido pelo Superior Tribunal de Justiça em relação aos serviços de telecomunicações<sup>135</sup>, ficando evidente a flexibilidade do STJ quanto à legitimidade do consumidor final. No entanto, o tema ainda se situa no campo da exceção a regra da legitimidade do contribuinte de direito, comportando-se ainda muito difícil a consagração dos direitos pelos consumidores finais.

Em suma, o contribuinte de direito pode pleitear a restituição do tributo pago indevidamente, desde que comprove não ter repassado o ônus do tributo para terceiros, ou quando esteja autorizado por estes a recebê-la, havendo sempre presunção de repercussão.

Enquanto que o contribuinte de fato, não pode pleitear em nome próprio a restituição, tendo em vista não ter participado da relação junto ao fisco, com a ressalva dos casos de consumidores de energia elétrica ou no de comunicações. Referido

---

<sup>135</sup>BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp. 1473551 / RS. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. julgado em 02/12/2014. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/153472708/recurso-especial-resp-1473551-rs-2014-0131656-6>>. Acesso em: 15. mar. 2018.

consumidor acaba restringindo-se a especial condição de ter de autorizar o contribuinte de direito a pleitear algo que não pode provocar em nome próprio.

Desse modo, vislumbra-se que o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular tem prevalecido, mas é necessária atenção, pois destoa-se que o tratamento igualitário em respeito ao princípio da isonomia e segurança jurídica estão sendo afetados.

Atente-se que em apreciação mais detalhada, o que se depreende é que apenas é passível de pleitear a restituição o contribuinte de direito, apesar de o pagamento indevido poder ocorrer tanto por ele como pelo o contribuinte de fato. Logo, há demasiado desequilíbrio no atendimento da isonomia, vez que se privilegia alguns em prol de outros, e como alternativa, ainda que o montante tenha sido indevidamente aplicado, este pode permanecer com a Fazenda Pública.

Nestes casos, mister que a segurança jurídica é atingida, pois se o contribuinte de fato consegue comprovar que foi afetado, não se justifica não poder pleitear em nome próprio a restituição.

Outro tema que incide discussão é quanto ao Imposto de Renda das pessoas físicas.

A Constituição Federal de 1988, ao estabelecer as competências tributárias aos entes políticos, determinou, na Seção III (Dos Impostos da União) do Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional) do Título VI (Da Tributação e do Orçamento), ser o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tributo de competência União (art. 153, III).

Posteriormente a promulgação da Constituição Federal de 1988, foi editada a Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que alterou a legislação do imposto de renda, encontrando-se em vigor até a presente data, embora tenha sofrido algumas mudanças<sup>136</sup>.

Os elementos do imposto sobre renda e proventos da pessoa física, tem fato gerador definido no art. 43 do Código Tributário Nacional.

Ocorre que algumas circunstâncias tendentes ao referido imposto não vêm sendo atendidas adequadamente. Primeiramente, vislumbra-se que a lei, deve levar em conta as condições pessoais dos contribuintes, implicando uma fixação de um mínimo vital conforme a realidade de cada um.

---

<sup>136</sup> A considerar as alterações especialmente feitas pelas Leis n. 9.250/96, n. 9.532/97 e n. 9.887/99.

Deve-se adotar um adequado grau de progressividade de alíquotas, em razão da renda que for auferida, e uma ideal dedução para equilibrar a exigência fiscal, conforme o perfil de cada contribuinte.

Nesse ponto, a Lei nº 11.945/2009 apresentou avanços, vez que ampliou as alíquotas, conforme dispõe seu artigo 23, passando a se ter alíquotas de 7,5, 15, 22,5 e 27,5%. Mas quanto as deduções, a previsão contida na legislação sobre imposto de renda de pessoa física mostra-se ainda restritiva.

De fato, tem-se que as despesas com educação como as aquisições com material escolar, e as despesas médicas, como os gastos com medicamentos e o que toca aos dependentes deveriam ser conceituadas de modo mais abrangente. Veja-se que tais despesas com educação dos contribuintes e de seus dependentes não podem integrar a renda tributável, pois se estará violando direito fundamental da capacidade contributiva.

Inclusive, no que concerne ao limite legal de dedução para despesas com instrução, já houve arguição de inconstitucionalidade, que concluiu que a tributação de despesas com educação afronta o conceito de renda e o princípio da capacidade contributiva.<sup>137</sup>

Regina Helena Costa inclusive defende a implantação de novas deduções “[...] como o valor do aluguel de imóvel destinado à residência, com vista a personalizar, devidamente, a imposição fiscal em tela”.<sup>138</sup>

Assim, se o artigo 6º, da Constituição Federal abrange uma série de direitos sociais, com os quais se destaca a saúde, educação, alimentação, moradia, trabalho, transporte, dentre outros, crível que tais valores sejam garantidos pelo Estado, e por que não reforçados através da legislação do Imposto sobre a Renda.

Todavia, apesar de a lei poder conceder deduções, evidente que estas devem ficar adstritas ao princípio da legalidade, no que diz respeito a sua instituição e a sua interpretação, a teor do que preleciona o artigo 97, inciso II e IV, do CTN, e ainda do artigo 150, §6º, da Constituição Federal que proíbe a redução da base de cálculo de imposto a não ser por lei específica.

---

<sup>137</sup> BRASIL. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. Arguição de Inconstitucionalidade Cível 0005067-86.2002.4.036100-SP, 2002.61.00.005067-0 - SP, Rel. Des. Fed. Mairan Maia, j. 28.3.2012. Disponível em: <[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2954439/mod\\_resource/content/0/Aula%208%20-%20TRF%20-%20Argui%C3%A7%C3%A3o%20de%20Inconstitucionalidade.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2954439/mod_resource/content/0/Aula%208%20-%20TRF%20-%20Argui%C3%A7%C3%A3o%20de%20Inconstitucionalidade.pdf)>. Acesso em: 15 mar. 2018.

<sup>138</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 460.

Assim, a dedução das despesas escolares, por exemplo, não deve vir em integralidade na base de cálculo do IRPF, pois que tenderá a beneficiar uma pequena parcela da população em detrimento da maioria.

O ideal é que o aumento das deduções não viole o princípio da progressividade e o da capacidade contributiva, atendendo a solidariedade e a distributividade dos custos dos direitos fundamentais contidos na Carta Magna.

Além dessas, outras agressões são comumente identificadas, e podem se apresentar não de forma tão direta, mas que por suas peculiaridades, terminam por promover evidentes violações aos direitos dos contribuintes, conforme se passa a expor.

### 3.3 DO EXCESSO DE LEIS TRIBUTÁRIAS

Além das situações arbitrárias decorrentes do poder de tributar, outra situação que ressoa discutível, e desagua no campo das violações aos direitos fundamentais é o grande número de leis com conteúdo tributário.

Conforme Leite:

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

A confusão, complexidade e inadequação da legislação tributária provocam continuada contestação judicial das normas.<sup>139</sup>

Registre-se que durante todo esse período foram criados, por exemplo, a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF); a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide); a Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL); a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); Cofins Importação; o Programa de Integração Social Importação (PIS Importação), dentre outros.

Ocorre que a lei tributária brasileira é de cunho complexa, inclusive devido as constantes novas normas e a mudança das regras já existentes, isto sem

---

<sup>139</sup> LEITE, Jaime Luiz. *Estatuto do contribuinte: uma necessidade face as exigências do fisco*. 2001. 48f. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC. Florianópolis. 2001. p. 76.



desconsiderar que o Código Tributário Nacional sofre com leis amplas e pela forma com que são feitas em seu alto formalismo.

Assim, crível que o excesso de legislação contraria um sistema tributário ideal.

As principais críticas ao sistema tributário nacional são o seu alto custo, tanto direto (do Fisco) quanto indireto (dos contribuintes); seu elevado grau de complexidade – que tem uma relação direta com o alto custo; e seus espaços, que permitem o planejamento tributário e a sonegação, o que desfaz, pelo menos parcialmente, a sua progressividade formal.<sup>140</sup>

Nesse contexto, soma-se que a interpretação da legislação tributária, precisa de demasiada parcimônia, sem desatender postulados que norteiem o trabalho exegético, como:

[...] (i) se a lei não tratar diversamente, o intérprete deve evitar qualquer distinção; (ii) as leis excepcionais e as especiais devem ser interpretadas de maneira restrita; (iii) não se há de descurar, no texto legal, do lugar (topografia) no qual está colocado o dispositivo, cujo entendimento é objetivado com a interpretação.<sup>141</sup>

Inclusive, necessário retratar que o Código Tributário Nacional, especialmente no artigo 96, emprega a palavra “lei” com sentido restritivo, enquanto a palavra “legislação” tem sentido ampliativo.

A interpretação, assim, deveria ser mecanismo pelo qual se busca esclarecer não apenas a lei, mas também a legislação.

É corolário que existem diversas maneiras de interpretação, qual seja: a fonte, que pode ser autêntica, jurisprudencial ou doutrinária; os meios adequados para a realização da exegese, que se desdobram em aspectos que podem ser de cunho gramatical, histórico ou teleológico; e os resultados da exegese que podem ser declarativos, extensivos ou ampliativos, restritivos ou literais.

O Código Tributário Nacional trata em alguns artigos sobre a regulação da interpretação e integração tributária, mais propriamente nos artigos 107 a 112 e artigo 118.

Mas conforme Correia Neto e Meira:

---

<sup>140</sup> LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. *Direitos fundamentais dos contribuintes como limitação ao poder de tributar*. 2004. 217f. Tese (Doutorado Direito Público). Universidade Federal de Pernambuco. Recife. 2004.

<sup>141</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário essencial*. 3. ed. São Paulo: Método, 2015. p. 121.

[...] na prática, o resultado da aplicação de métodos diversos pode ser o oferecimento de soluções ou interpretações absolutamente contraditórias. Concebê-los como etapas de um único processo não altera em nada essa dificuldade, apenas a torna mais evidente, ao expor a necessidade de cotejo e harmonização de possibilidades interpretativas.<sup>142</sup>

Ademais, Leandro Paulsen em conclusão sobre a completude da norma tributária impositiva, alerta que:

Depende, pois, não de uma análise simplesmente literal da lei, mas, isto sim, da possibilidade de se determinar os seus diversos aspectos ainda que mediante análise mais cuidadosa do seu texto e da consideração do tipo de fato gerador, da competência do ente tributante e dos demais elementos de que se disponha em lei, desde que seja desnecessário recorrer a atos normativos infralegais. Não há impedimento à utilização de tipos abertos e de conceitos jurídicos indeterminados, até porque todos os conceitos são mais ou menos indeterminados, desde que tal não viole a exigência de determinabilidade quanto ao surgimento, sujeitos e conteúdo da relação jurídico-tributária, não se admitindo que a sua utilização implique delegação indevida de competência normativa ao Executivo. Também não é vedada a utilização de norma tributária em branco que exija a consideração de simples dados fáticos ou técnicos necessários à sua aplicação.<sup>143</sup>

Com isso, a aplicação e coerente interpretação das normas tributárias se tornam cada vez mais dificultosas.

E como os impasses são levados a resolução pelo Poder Judiciário, via de consequência o número de ações tributárias apresenta-se exorbitante e pouco solucionável.

Segundo o Relatório Justiça em Números 2017, os processos de execução fiscal representam 38% do acervo total do Poder Judiciário.<sup>144</sup> Representam cerca de 75% das execuções pendentes no Poder Judiciário. Os processos comportam alta taxa de congestionamento, cerca de 91%, ou seja, apenas 9 em cada 100 ações são efetivamente julgadas.<sup>145</sup> Ao todo registra-se um total de 326.873 casos.

<sup>142</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti. Métodos de interpretação e direito tributário. Métodos de interpretação e direito tributário. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*. v. 33, n.2, p. 53-82, jul./dez. 2013.

<sup>143</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 61.

<sup>144</sup> CASADO, Leticia. Judiciário solucionou menos de um terço dos processos em 2016. *Folha S.Paulo*. 04/09/2017. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/poder/2017/09/1915689-judiciario-solucionou-menos-de-um-terco-dos-processos-em-2016.shtml>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

<sup>145</sup> CNJ - Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em Números 2017: ano-base 2016/Conselho Nacional de Justiça* - Brasília: CNJ, 2017.

Daí a constatação de que a elaboração constante de leis com visas a resolver os impasses tributários não resulta na melhor alternativa para atendimento do equilíbrio da relação Fisco *versus* contribuinte.

### 3.4 DAS LEIS INCONSTITUCIONAIS

Ademais, com o excesso legislativo, evidente que a elaboração das leis pode desencadear falhas, seja com viés de ilegalidade ou de possíveis inconstitucionalidades, mas que por diversos fatores, permanecem válidas no país.

Como bem observa Leite:

Isto demonstra a falta de preocupação do legislador pela ciência jurídica e pelos direitos fundamentais do cidadão, em especial do contribuinte, uma vez que o que mais se alteram são legislações tributárias. Assim não são poucos os exemplos de legislações inconstitucionais ou ilegais que assolam o país. Sejam elas elaboradas pelo executivo ou pelo legislativo, todos têm interesses que defendem em causa própria, pouco se preocupando com a técnica jurídica ou com a Lei Maior da Nação.<sup>146</sup>

Existem vários casos em que se discutem possíveis ilegalidades ou inconstitucionalidades de leis de conteúdo tributário, especialmente que se voltam contra os direitos fundamentais do contribuinte.

E diante da extensão do tema, necessário delimitar algumas hipóteses em que tais atentados são discutidos.

Até 2004 havia discussão sobre o artigo 40 da Lei 6.830/80 que disciplina sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública e trata da suspensão do curso da execução enquanto não localizado o devedor ou encontrado bens para penhora, e ressalta a não ocorrência do prazo de prescrição enquanto não localizado o devedor ou encontrado bens.

No entanto, a Lei nº 11.051/2004 introduziu o § 4º ao referido artigo da Lei 6830/80, colocando fim na discussão sobre a possibilidade de contagem do prazo prescricional durante a suspensão do processo de execução por ausência de citação do executado e falta de bens penhoráveis.

---

<sup>146</sup>LEITE, Jaime Luiz. *Estatuto do contribuinte: uma necessidade face as exigências do fisco*. 2001. 48f. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC. Florianópolis. 2001.

De fato, antes da alteração havia divergência se depois de decorrido um ano da suspensão da execução fiscal, com fulcro no artigo 40 da Lei 6830/80, em virtude da não localização do devedor ou da ausência de bens penhoráveis, o juiz poderia ordenar o arquivamento dos autos, de forma que o prazo prescricional também se suspenderia *ad eternum* até serem encontrados bens do devedor, ou se a suspensão do processo afetaria os prazos prescricionais, tendo limite de cinco anos.

Com efeito, tudo ocorria em razão do artigo 40 da Lei 6.830/80, não prever expressamente quanto ao computo do prazo prescricional.

Mas para garantir o princípio da segurança jurídica, buscou-se tornar o artigo 40 da Lei de Execuções Fiscais compatível com o artigo 174 do Código Tributário Nacional.

Conforme esclarece Carraza:

Felizmente, em face das críticas constantes da doutrina bem como do advento da Emenda Constitucional 45/2004, que introduziu no art. 5º da CF um inciso LXXVIII [...] a Lei 11.051/2004 inseriu um §4º no art. 40 da Lei 6.830/80 [...] com esta providência legislativa o princípio da segurança jurídica finalmente restou prestigiado.<sup>147</sup>

No entanto, o assunto ainda é pauta de discussões, estando sob Tema 390 de Repercussão Geral junto ao Supremo Tribunal Federal<sup>148</sup>, agora no que diz respeito a possibilidade de se reservara lei complementar disciplinar quanto ao marco inicial da contagem do prazo de referida prescrição intercorrente no processo de execução fiscal.

A Repercussão Geral no Recurso Extraordinário de n. 636562 RG/SC foi reconhecida com julgamento em 21/04/2011, e teve por relator o Ministro Joaquim Barbosa.<sup>149</sup>

<sup>147</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 464 -465.

<sup>148</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tema 390 RG: Reserva de lei complementar para tratar da prescrição intercorrente no processo de execução fiscal*. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudenciarepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4043240&numeroProcesso=636562&classeProcesso=RE&numeroTema=390> Acesso em: 03 mai 2018.

<sup>149</sup> CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO – ADMINISTRATIVO - FINANCEIRO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. MARCO INICIAL. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS GERAIS PARA DISPOR SOBRE PRESCRIÇÃO. SUPREMACIA DAS DISPOSIÇÕES DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL POR FORÇA DA CONSTITUIÇÃO. ART. 173 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. ART. 40, § 4º DA LEI 6.830/1980 (REDAÇÃO DA LEI 11.051/2004). ART. 146, III, B DA CONSTITUIÇÃO. Possui repercussão geral a discussão sobre o marco inicial da contagem do prazo de que dispõe a Fazenda Pública para localizar bens do executado, nos termos do art. 40, § 4º da Lei 6.830/1980 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RG RE: 636562 SC*. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Data de Julgamento: 21/04/2011. Data de Publicação: DJe-228 01-12-2011.

No caso, o Recurso Extraordinário foi interposto de acordo prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região que declarou que o Código Tributário Nacional possui status de lei complementar e as diretrizes nele estabelecidas relativas à decadência e prescrição prevalecem à Lei de Execuções Fiscais, norma hierarquicamente inferior. E tendo em vista a paralisação do processo por mais de cinco anos, se ausente causa de suspensão ou interrupção, crível a ocorrência de prescrição intercorrente. Inclusive, a Corte do TRF 4 pauta-se em declaração de inconstitucionalidade do caput e §4º do artigo 40 da Lei n. 6.830/80, por conflitar com a prescrição quinquenal prevista no artigo 174 do CTN, que não aponta hipótese de suspensão do prazo. Por isso manteve o decreto de extinção da execução fiscal pautando pela ocorrência de prescrição intercorrente.

Assim, em outras palavras, o Recurso Extraordinário em tela teve por discussão a constitucionalidade da norma que estabeleceu o prazo de prescrição intercorrente para cobrança do crédito tributário.

Em recurso extraordinário, a União sustenta pela constitucionalidade do artigo 40, caput e §4º, da Lei de Execução Fiscal, aduzindo pela plena aplicabilidade da norma, durante o lapso da suspensão, permanecendo ativa a relação processual, de modo que o reinício do prazo prescricional ocorreria somente após o decurso do ano de suspensão. No caso de a Fazenda Pública não tiver êxito em localizar bens do executado para penhora, não restaria configurada a sua inércia, pois continuaria a diligenciar no intuito de localizar bens.

Sustentou-se que como o artigo 40 da Lei de Execução Fiscal, em sua redação original, não fixava limite do lapso da suspensão processual, a introdução do §4º, pela Lei 11.051/2004 garantiu a segurança jurídica e a compatibilização com o artigo 174 do CTN. Cita-se ainda a Súmula 314 do STJ, sendo os dispositivos citados causa legal de suspensão do processo executivo, pois somente poderiam ser aplicados em data posterior ao do ajuizamento da execução fiscal, o que difere da causa suspensiva de prescrição antecedente à propositura da ação executiva do artigo 2º, §3º da Lei de Execução Fiscal.

E com enfoque da Repercussão Geral, afirmou que o tema ultrapassa o interesse subjetivo das partes, sendo crível a repercussão envolvida, pois a declaração de inconstitucionalidade do artigo 40, *caput*, e §4º da Lei de Execução Fiscal acaba por alcançar diversas execuções fiscais em andamento.

Em sede de Repercussão Geral, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a matéria constitucional versada possui repercussão geral. Desse modo, é questionado se o marco inicial da contagem de prazo de que dispõe a Fazenda Pública para encontrar e indicar bens da execução seria do despacho que determina a suspensão do processo ou da data calculada pela aplicação do prazo de um ano após o arquivamento da ação de execução fiscal.

Em sua manifestação o Ministro Joaquim Barbosa asseverou que:

A matéria tem alçada constitucional, na medida em que a Constituição estabelece ser reservada lei complementar para dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária (art. 146, III, b da Constituição). Neste caso, a incompatibilidade entre a lei ordinária e a lei complementar se resolve diretamente com base no texto constitucional, e não com as regras de vigência e revogação aplicáveis indistintamente a todas as normas jurídicas, com base na Lei de Introdução ao Código Civil. Ademais, os fundamentos que forem adotados para estes precedentes condicionarão o exame de outras questões que envolvam estabelecimento da sistemática de reconhecimento judicial de prescrição e de decadência.<sup>150</sup>

O teor da manifestação foi seguido também pelo Ministro Marco Aurélio, que por sua vez admitiu a existência de Repercussão Geral.

No entanto, o caso ainda se encontra pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal.

Como se vê, o artigo 40, *caput*, e seu §4º, da Lei de Execução Fiscal destoa-se incompatível com as diretrizes estabelecidas, havendo nítida situação de inconstitucionalidade, por conflito com a prescrição quinquenal prevista no artigo 174 do CTN.

Fazendo uma análise histórica, tanto a Constituição de 1967 como a Magna Carta de 1988 conferiram tão somente à Lei Complementar estabelecer sob normas gerais em direito tributário, inserindo dentre as hipóteses a prescrição.

Logo, o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.1772/66) foi recepcionada como Lei Complementar por referidas Constituições Federais. Em seu artigo 174 previu sobre a prescrição dos créditos tributários e fixou prazo de 5 (cinco) anos, disciplinando todos os casos em que a prescrição seria interrompida. No entanto, não tratou sobre a hipótese de suspensão da prescrição.

---

<sup>150</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tema 390 RG: Reserva de lei complementar para tratar da prescrição intercorrente no processo de execução fiscal*. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudenciarepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4043240&numeroProcesso=636562&classeProcesso=RE&numeroTema=390> Acesso em: 03 mai. 2018

Assim, não é possível que a Lei de Execução Fiscal, hierarquicamente inferior, por se tratar de Lei Ordinária, em seu artigo 40 discipline sobre a hipótese de suspensão do prazo prescricional, uma vez que tal espaço é reservado pela própria Constituição à Lei Complementar.

A interpretação que se tem do referido artigo 40, inclusive de seu §4º, incluído pela EC/2004 vem no sentido de que o início do prazo da prescrição intercorrente dá-se apenas após o arquivamento, conforme dispõe o §2º do correspondente artigo, depois de um ano de suspensão.

Pelo que se depreende, adotando dos ditames do artigo, primeiramente não correria a prescrição no primeiro ano (artigo 40, *caput*), o que de consequência, chegasse a um prazo total de seis anos para configuração da prescrição intercorrente, o que contraria a norma do CTN que adota o prazo de cinco anos.

Evidente que o princípio da legalidade está sendo desrespeitado, pois a disciplina da norma no que atine a prescrição é questão a ser disciplinada por Lei Complementar, a teor de garantia Constitucional.

Ademais, a segurança jurídica resta prejudicada diante da nítida incompatibilidade, seja do marco inicial do prazo, seja diante da ocorrência de suspensão, e da somatória do prazo para a prescrição intercorrente.

Ademais, outro assunto em que se discute a inconstitucionalidade é o Tema 939 que teve Repercussão Geral reconhecida no Recurso Extraordinário de n. 986.296, cujo relator foi o Ministro Dias Toffoli, sendo a decisão proferida em 03/03/2017.<sup>151</sup>

O Recurso Extraordinário discute com base nos artigos 150, inciso I, e 153, § 1º, da Constituição da República, a possibilidade de, pelo artigo 27, § 2º, da Lei n. 10.865/2004, transferir a ato infralegal a competência para reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS. Interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da Quarta Região<sup>152</sup>, o Supremo Tribunal Federal por maioria

---

<sup>151</sup>EMENTA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. PIS E COFINS. LEI N. 10.865/2004. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. DECRETO Nº 8.426/2015. REDUÇÃO E RESTABELECIMENTO DE ALÍQUOTAS. Supremo Tribunal Federal. RG RE: 986.296 PR. Relator: Min. Dias Toffoli. Data de Julgamento: 02/03/2017. Data de Publicação: 03/03/2017.

<sup>152</sup>TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEI 10.865/2004. DECRETO 8.426/2015. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO. EFEITO ULTRA LEGEM DO DECRETO. INOCORRÊNCIA. 1. Não há se falar em inconstitucionalidade da Lei 10.865/2004, pois o art. 27, § 2º, não autoriza a instituição ou a majoração de tributo me diante ato do Poder Executivo, tampouco delega a este a criação de fato gerador, de alíquota ou de base de cálculo de tributo. A referida permissão legislativa não trata propriamente de nenhum dos elementos que compõem as obrigações, mas apenas da possibilidade de redução e restabelecimento, pelo Poder Executivo, de alíquotas previamente determinadas na lei em sentido estrito. Ausência de ofensa ao princípio da legalidade. 2. O Decreto

considerou constitucional a questão, sendo vencido o Ministro Edson Fachin e não se manifestando os Ministros Gilmar Mendes e Cármen Lúcia.

Em seu pronunciamento o relator Ministro Dias Toffoli asseverou que:

É de se fixar orientação sobre a possibilidade de o artigo 27, § 2º, da Lei 10.865/2004 transferir a regulamentação — portanto, a ato infralegal — a competência para reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da Cofins. A matéria é similar à discutida na ADI 5.277/DF, de minha relatoria, de modo que entendo estarem presentes a densidade constitucional e a repercussão geral.

A manifestação foi seguida pelo Ministro Marco Aurélio.

Vislumbra-se que o argumento apresentado no acórdão recorrido, que não acatou a existência de afronta ao princípio da legalidade, é no sentido de que a referida norma infralegal não autoriza a instituição ou majoração de tributo por meio do Poder Executivo, e nem mesmo delega a este a criação de fato gerador, base de cálculo ou alíquota de tributo.

A justificativa é que a regra apenas permite a redução e restabelecimento de alíquotas que previamente já estão determinadas na lei em sentido estrito. E daí não haver nenhuma invalidade.

No que se refere ao PIS/COFINS o tema também é discutido com os mesmos argumentos na ADI 5.277/DF, mas que ainda não foi julgada.

Em sua narrativa, o procurador-geral da República Rodrigo Janot Monteiro de Barros destaca que

[...] os §§ 8º, 9º, 10 e 11 do art. 5º da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, incluídos pela Lei 11.727, de 23 de junho de 2008, ao autorizarem o Poder Executivo a fixar e alterar coeficientes para redução das alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, assim como das alíquotas incidentes sobre os regimes especiais de cobrança da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, terminaram por contrariar o princípio

---

8.426/2015 restabeleceu as alíquotas de contribuição para o PIS e da COFINS exatamente nos moldes indicados pela Lei 10.865/2004, ou seja, o ato infralegal foi perpetrado dentro dos limites do permissivo legal, não se verificando, assim, qualquer invalidade. 3. Inviável a apreciação de argumentos não invocados na petição inicial, nem apreciados em sentença, já que se trata de indevida inovação recursal. 4. O § 2º do art. 27 da Lei 10.865/2004 não se restringe às operações vinculadas ao mercado externo. (TRF-4 - AC: 50444112120154047000 PR 5044411-21.2015.404.7000, Relator: JORGE ANTONIO MAURIQUE, Data de Julgamento: 30/03/2016, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: D.E. 31/03/2016).



constitucional da legalidade tributária previsto no art. 150, I e § 6º, da Constituição Federal de 1988.<sup>153</sup>

Logo, o princípio da legalidade tributária só pode ser limitado pela própria Constituição, ou por lei, seja com ou sem reservas, quando expressamente autorizada pela Magna Carta, inclusive porque constitui direito fundamental do contribuinte.

De fato, o artigo 153, § 1º, da CF permite ao Executivo, por ato próprio, ou seja, infralegal, a alterar as alíquotas do imposto de importação (II), do imposto de exportação (IE), do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e do imposto sobre operações financeiras (IOF).

Todavia, o acatamento não é irrestrito devendo observar as hipóteses de incidências tributárias estabelecidas em lei.

Apesar de poderem ser alteradas as alíquotas dos impostos de referido artigo por ato infralegal do Executivo cabe à lei enumerar as alíquotas mínima e máxima de tais tributos.

Além disso, existem outras duas exceções ao princípio da legalidade tributária, introduzidas pela Emenda Constitucional 33/2001, sendo a redução ou restabelecimento, por ato infralegal, das alíquotas da CIDE-combustível fixadas em lei (artigo 177 § 4º, I, b, da CF) e a definição, redução e restabelecimento de alíquotas do ICMS incidente em etapa única sobre combustíveis e lubrificantes definidos em lei complementar, mediante convênio interestadual (artigo 155, § 2º, XII, h, e § 4º, IV, c, da CF).

Assim, o rol das hipóteses que excepcionam o princípio da legalidade estrita a alteração de alíquotas definidas em lei é taxativos, desse modo não se explica a inobservância delas e muito menos da extrafiscalidade de determinados tributos.

Roque Antonio Carraza assevera que evidente, que o Poder Executivo não poderá apontar, nem mesmo por delegação legislativa, nenhum aspecto essencial da norma jurídica tributária, sob pena de flagrante inconstitucionalidade.<sup>154</sup>

Em mesmo sentido Paulo de Barros Carvalho afirma:

---

<sup>153</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5.277. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=8069748&tipo=TP&descricao=ADI%2F5277> Acesso em: 05 mai 2018.

<sup>154</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 264-268.

Assinale-se que à lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo, ela mesma, desenhar a plenitude da regra matriz da exação, motivo por que é inconstitucional certa prática, cediça no ordenamento brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que órgãos da administração completem o perfil dos tributos.<sup>155</sup>

As atenuações constitucionais à legalidade tributária são respaldadas pelo caráter de extrafiscalidade dos referidos tributos, mas inobstante possam restringir a legalidade, apenas as hipóteses previstas na Constituição Federal são aceitas, dado que constituem garantia fundamental do contribuinte contra os interesses fiscais do Estado.

Já os que defendem a flexibilização da legalidade nesses casos, sustentam haver vantagem para o contribuinte, com a redução de alíquota ainda que haja o risco de restabelecimento a qualquer instante, pois seria mais viável do que a certeza de que sempre terá que recolher tributo baseado em alíquota integral.

No entanto, insta que tal defesa não considera os riscos da fixação de alíquotas exorbitantes, e uma demasiada liberdade no largo intervalo da alíquota originalmente prevista.

Pautando pela inconstitucionalidade da regra, Sasha Calmon Navarro Coelho assegura que:

[...] A regra do art. 155, § 4º, “c”, é de manifesta inconstitucionalidade. O constituinte derivado [originário], consoante jurisprudência assente do STF, não concede ao chamado Poder Constituinte derivado que as limitações ao poder de tributar sejam seguidamente afrouxadas, sob pena de solapamento dos fundamentos da Constituição. Os princípios e garantias fundamentais são irreformáveis. As garantias do contribuinte estão entre os direitos e garantias individuais (núcleo duro da Constituição). (COELHO, 2016, p. 320).<sup>156</sup>

Assim, na realidade, o que as elevadas alíquotas originais promovem ao Poder Executivo é um considerável intervalo para manobrar por meio de reduções e restabelecimentos, a exigência de alíquotas conforme implicitamente pretendiam, sem necessidade de lei.

Desse modo, é evidente a ocorrência de inconstitucionalidade da alteração da alíquota da PIS e COFINS, por meio de decreto, uma vez que o constituinte não

---

<sup>155</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p.48.

<sup>156</sup> COELHO, Sasha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15. ed. Revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 320.

autorizou o Poder Executivo a promover tais atos. O princípio da legalidade resta mitigado, vez que não respeitados os moldes constitucionalmente previstos.

E consigne-se que na data de 29/05/2017, a Repercussão Geral que tinha por análise o Recurso Extraordinário de n. 986.296, foi substituída pelo Recurso Extraordinário de n.1043313, que aborda de forma mais ampliada a matéria sobre a redução e restabelecimento das alíquotas do PIS e COFINS, por meio de decreto, conforme art. 27, § 2º, da Lei nº. 10.865/2004.

O Recurso Extraordinário em substituição além da alegada afronta ao princípio da legalidade também abrange violação da não cumulatividade instituída no artigo 195, § 12 da Constituição Federal, também sob o enfoque da isonomia. O caso, apesar do reconhecimento da existência de Repercussão Geral ainda está passível de julgamento.

Como se percebe inúmeros são os casos em que se discute a constitucionalidade de leis em matéria tributária, e que permanecem em vigor no ordenamento jurídico brasileiro.

## **4 DA DEFESA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE**

Diante de todas as discussões elencadas, mostra-se clara a necessidade de se buscar caminhos que visem o equilíbrio da relação tributária, bem como instrumentos capazes de garantir a defesa dos direitos do contribuinte, ou ao menos de evitar as violações a tais direitos.

Por isso, indispensável que alternativas que possam conduzir um melhor controle do poder de tributar, ou ao menos de minimizar os comportamentos arbitrários.

De fato, ao se visar meios de defesa do contribuinte, o objetivo não é adotar postura parcial ao ponto de menosprezar os atos pertencentes ao ente tributante. Muito pelo contrário, ao cuidar da defesa dos direitos fundamentais em âmbito tributário, têm-se por pressuposto fazer valer a melhor maneira de harmonizar ambas as forças, para que todos sintam-se seguros e satisfeitos, na busca do direito tributário ideal e justo.

Assim, passa-se a análise da viabilidade da adoção de um Código Nacional de Defesa do Contribuinte, porém, desde que este esteja pautado em direitos e obrigações tanto dos contribuintes, como do Fisco, e que estejam em perfeita consonância com os princípios fundamentais constitucionais tributários, e com as normas e tratativas evidenciadas no Código Tributário Nacional.

Ademais, são tratadas as ações em defesa aos contribuintes via Poder Judiciário, bem como são apontados os avanços promovidos pelo Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça.

Por fim, necessário ponderar sobre os desafios a serem percorridos na busca da efetiva defesa dos direitos dos contribuintes. É o que se passa a expor.

### **4.1 DA NECESSIDADE DE INSTITUIÇÃO DE UM CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE**

Diante dos impasses desencadeados entre Fisco e contribuinte, o debate acerca dos direitos e garantias dos contribuintes e a melhor regulamentação da atuação do Estado decorrente do poder de tributar vêm sendo ampliado.

O direito tributário entendido como ramo do direito público, regido pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional, quando de sua regulação,

preocupou-se em disciplinar as relações dos entes públicos entre si e perante as pessoas, ou seja, terminou por analisar o critério arrecadatório e fiscalizatório do Estado, bem como quanto aos direitos dos contribuintes e conforme já asseverado, pouco se disciplinou quanto aos seus deveres.

Daí, porque, a aprovação em âmbito nacional, de uma legislação específica, de plena regulação sobre a relação entre Fisco e contribuinte tem sido motivada para proteção dos assuntos tributários.

No Brasil, tem-se tornado comum, a adoção de Estatutos visando atender interesses específicos. Neste contexto, passou-se a discutir sobre o cabimento de elaboração de um Código Nacional de Defesa do Contribuinte, como mecanismo de tutelar os interesses dos contribuintes de uma forma mais singular frente às ações do Estado, especialmente no que se refere as situações lesivas aos cidadãos.

Neste íterim, vários projetos de Lei estão em trâmite visando estabelecer direitos e garantir melhor segurança jurídica às relações entre Fisco e contribuinte.<sup>157</sup>

Porém, é polêmica a discussão sobre sua possível implantação no ordenamento jurídico brasileiro. Analisando sob o ponto de vista daqueles que são favoráveis ao Estatuto, este seria uma importante concretização prática dos direitos albergados na Constituição Federal, sendo instrumento de cidadania frente aos possíveis abusos do Fisco.

Neste ponto, resgata-se inclusive as ideias defendidas por Norberto Bobbio quando relata que:

[...] o problema grave de nosso tempo, com relação aos direitos do homem, não era mais o de fundamentá-los, e sim o de protegê-los. [...]o problema que temos diante de nós não é filosófico, mas jurídico e, num sentido mais amplo, político. Não se trata de saber quais e quantos são esses direitos, qual é sua natureza e seu fundamento, se são direitos naturais ou históricos, absolutos

---

<sup>157</sup>Pode-se enumerar alguns, como o projeto de Lei do Senado (complementar) 646/1999 que dispõe sobre direitos e garantias do contribuinte; o projeto de Lei Complementar n. 194/2001 que trata de instrumento de defesa do sujeito passivo da obrigação tributária; o projeto de Lei Complementar n. 70/2003 que disciplina sobre os direitos e garantias dos contribuintes; o Projeto de Lei Complementar n. 285/2005 que altera o Código Tributário Nacional, no intuito de vedar a suspensão ou cancelamento de inscrição de pessoas físicas e jurídicas pela Administração Pública em cadastro de contribuintes, salvo hipóteses excepcionais; o projeto de Lei Complementar n. 27/2007 que disciplina normas gerais em matéria de direitos, garantias e deveres na relação entre Fisco e contribuintes; o Projeto de Lei Complementar n. 37/2007 que visa alterar o Código Tributário Nacional; o Projeto de Lei Complementar n. 38/2007 que estabelece normas gerais em matéria de direitos, garantias e deveres na relação entre Fisco e contribuintes; o Projeto de Lei do Senado (complementar) 298/2011 que estabelece normas gerais sobre direitos e garantias do contribuinte; e o mais recente projeto de Lei n. 2.557/2011 que institui o Código de Defesa do Contribuinte Brasileiro.

ou relativos, mas sim qual é o modo mais seguro para garanti-los, para impedir que, apesar das solenes declarações, eles sejam continuamente violados.<sup>158</sup>

Outros de forma contrária <sup>159</sup>defendem pela desnecessidade da criação de um Estatuto do Contribuinte, tendo em vista que a Constituição Federal juntamente com o Código Tributário Nacional já seriam suficientes para disciplinar sobre a relação entre Fisco e contribuinte.

Inclusive porque a Magna Carta trata dos Limites ao Poder de Tributar em Título próprio, não se justificando uma nova norma que regulamente sobre o assunto.

Contudo, mesmo com a discussão gerada em torno de um efetivo Código de Defesa do Consumidor em âmbito federal, já existe em estados brasileiros a edição de Códigos de Defesas dos Contribuintes. <sup>160</sup>

Assim, a adoção de um Código de Defesa do Contribuinte em âmbito nacional vem no intuito de tornar eficaz os valores existentes no sistema constitucional tributário. Mas crível que a segurança jurídica aos contribuintes diante de tantas e constantes alterações e novas assertivas do emaranhado legislativo-tributário denota dúvidas e inconsistências, que somente podem ser supridas se observados todos os parâmetros que envolvem os princípios fundamentais dos contribuintes e os limites ao poder de tributar.

Analisando a questão em sua evolução, o tema conquistou espaço no meio jurídico a partir do Projeto de Lei Complementar Nacional n. 646/99<sup>161</sup>, que chamado de “Estatuto do Contribuinte” tratou como que em forma de manual as diretrizes a serem tomadas entre contribuinte e Fisco, com visas a equilibrar as relações entre

---

<sup>158</sup> BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Tradução: Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 17.

<sup>159</sup> Como exemplo: MESQUITA, Carlos José. Código de Defesa do Contribuinte, Código Tributário Nacional e normas gerais de direito tributário, *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, nº 34, ano 8, set/out 2000, p. 49-68.

<sup>160</sup> É o caso da Lei Complementar n. 939/2003 do Estado de São Paulo, que instituiu o Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte (CODECON), da Lei n. 13.515/200 do Estado de Minas Gerais que em sua Seção VI institui o Sistema Estadual de Defesa do Contribuinte (SISDECON), da Lei Complementar n. 104/2013 do Estado de Goiás que institui o Código de Direitos, Garantias e Obrigações do Contribuinte, da Lei Complementar n. 130/2014 que institui o Código de Defesa do Contribuinte do estado do Ceará, da Lei Complementar n. 107/2005 que estabelece normas gerais sob direitos e garantias aplicáveis na relação tributário do contribuinte com a administração fazendária do Estado do Paraná, da Lei n. 2.211/2001 institui o Código de Defesa do Contribuinte do Estado do Mato Grosso do Sul, dentre outros.

<sup>161</sup> O projeto do Estatuto do Contribuinte estrutura-se em sete capítulos, sendo eles: a) Das Disposições Preliminares; b) Das Normas Fundamentais; c) Dos Direitos do Contribuinte; d) Das Consultas em Matéria Tributária; e) Dos Deveres da Administração Fazendária; f) Da Defesa do Contribuinte e g) Das Disposições Finais.

ambos, além do que lhes é permitido constitucionalmente. O projeto foi encaminhado pelo Senador Jorge Bornhausen ao Senado Federal em novembro de 1999, mas foi arquivado definitivamente em 20/12/2010, nos termos do art. 332 do Regimento Interno.<sup>162</sup>

Dentre suas justificações, o projeto defendia uma relação de igualdade jurídica com o Fisco, com mesmas responsabilidades, transparência de origem e aplicação da arrecadação pública. Além disso, pautava-se em uma maior preocupação na interpretação das normas para solução do caso concreto, sem a necessidade da criação de emendas. Considerava que o referido projeto não se limitava a revisar os direitos e garantias previstos na Constituição, mas de extrair seus consectários necessários para a partir daí, condicionar a interpretação e a jurisprudência ao texto tributário. A finalidade também não era de revogar ou reescrever o CTN. Fomentava um fortalecimento dos direitos fundamentais e o respeito ao princípio da justiça fiscal.

Em análise ao projeto aprecia-se como pontos positivos: a iniciativa de ser formulado através de Lei Complementar, permitindo uma interação com o CTN e o próprio Sistema Tributário quanto à limitação e competência; o conceito de contribuinte, uma vez que nenhum dispositivo albergava com maior especificação do seu significado e extensão; o reforço ao princípio da estrita legalidade; a antecipação do prazo de pagamento apenas mediante lei, evitando a alteração do prazo de recolhimento do tributo via decreto ou outra legislação emanada do Poder Executivo; limites à criação de taxas, a observância ao princípio da informação; a possibilidade de somente o Poder Judiciário ter autonomia para desconsiderar a personalidade jurídica do contribuinte; a presunção de boa-fé e inversão do ônus da prova; a admissibilidade de recurso sem a exigência de fiança, caução ou aval; a procedibilidade de Ação Penal somente após encerramento do processo administrativo que comprove a irregularidade fiscal. Além disso, tratava de limitação de prazos para a fiscalização, a questão da consulta administrativa, exibição de documentos, dentre outros pontos.<sup>163</sup>

---

<sup>162</sup> SENADO FEDERAL. *PLS 646/1999*. Dispõe sobre os direitos e garantias do contribuinte e dá outras providências. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/42572>. Acesso em: 07 mai 2018.

<sup>163</sup> LEITE, Jaime Luiz. *Estatuto do contribuinte: uma necessidade face as exigências do fisco*. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/80117>. Acesso em: 15 jan 2018. p. 84-90

Porém, apesar de buscar contemplar mecanismos em defesa do contribuinte, muitas questões não foram tratadas, ou se abordadas, assim foram de modo incompleto ou inconsistente.

Dentre os pontos negativos se extrai a ocorrência de ficção legal, eis que seu artigo 9º traçava dificuldades para a aplicação do princípio da anterioridade; no que concerne a certidão negativa de débito, não houve clara indicação de como o contribuinte poderia obtê-la ou quais os casos que desencadeariam a sua não emissão. Ademais, houve dilemas quanto à ocorrência de possíveis presunções fiscais, o que viria em confronto com o princípio da segurança jurídica; algumas situações que poderiam dar margem a ocorrência de sanções políticas, apesar da existência das Súmulas 70, 323 e 547 do STF, conforme já tratadas. Ocorreram ainda críticas quanto ao disciplinamento do processo administrativo e as contradições quanto à necessidade de formalidades para a defesa administrativa, apesar dos corolários da informalidade.<sup>164</sup>

O projeto ainda deixou de tratar sobre prescrição e decadência, dos efetivos deveres da Administração Fazendária, inclusive quanto à criação de um órgão de orientação permanente do contribuinte, dentre outros pontos.

Em sequência, dentre os demais projetos em prol do contribuinte que se seguiram, podem ser destacados o Projeto de Lei n. 2.557/2011 e o Projeto de Lei Complementar n. 298/2011.

O Projeto de Lei n. 2.557/2011 que institui o Código de Defesa do Contribuinte Brasileiro visa proteger os contribuintes de possíveis abusos e arbitrariedades provocadas pelo Estado. Assim, uma vez aprovado, faria frente juntamente a Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional no intuito de garantir o equilíbrio da relação fisco - contribuinte.

Em análise, ao atual projeto de Lei 2557/2011, de autoria do deputado Laercio José de Oliveira, em discussão na Câmara dos Deputados, é possível perceber que o texto se preocupa com os direitos e obrigações do contribuinte, especialmente quando da apreciação do seu artigo 2º, que versa sobre os objetivos do considerado Código Nacional de Defesa do Contribuinte.

---

<sup>164</sup>LEITE, Jaime Luiz. *Estatuto do contribuinte: uma necessidade face as exigências do fisco*. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/80117>. Acesso em: 15 jan. 2018. p. 91-105.



Dentre os seus incisos, há expressa atenção na proteção do relacionamento entre fisco e contribuinte, inclusive, pautados em princípios como o da lealdade, cooperação, respeito mútuo e parceria, para o fornecimento dos recursos necessários para as atribuições do Estado.

Assegura-se também a proteção do contribuinte contra o exercício ilegal fiscalizatório, seja no lançamento e na cobrança de tributo instituído em lei. Permite-se a ampla defesa dos direitos do contribuinte no âmbito do processo administrativo, bem como a adequada e eficaz proteção de serviços gratuitos de orientação aos contribuintes.

Ademais, o artigo visa ainda garantir a manutenção e apresentação de bens, mercadorias, livros, documentos, impressos, papéis, programas de informática ou arquivos eletrônicos, como forma de assegurar o regular exercício da fiscalização.

Desse modo, tais objetivos são apontados como forma de proteção do contribuinte, e ao mesmo tempo, capaz de proporcionar melhor atuação do Fisco.

Vislumbra-se também que são garantidos como direitos dos contribuintes o adequado atendimento pelos entes fazendários; a identificação do servidor nos órgãos públicos e ações fiscais; o acesso a dados e informações pessoais e econômicas que constem em qualquer espécie de registro, seja informatizado ou não, dos integrantes da Administração Tributária Federal, Estadual, Distrital ou Municipal, salvo se houver comprometimento das atividades de inteligência ou de investigação e fiscalização que seja objeto de procedimento fiscal instaurado; a retificação, atualização e complementação de dados incorretos, incompletos ou desatualizados, bem como a eliminação de dados obtidos por meios ilícitos.

É ainda apontado como direitos do contribuinte: a certidão sobre atos, decisões ou pareceres constantes de registros ou autos de procedimento de seu interesse, salvo as informações passíveis de sigilo, com observância legal; a efetiva educação tributária e orientação sobre os procedimentos administrativos; o recebimento de comprovante descritivo dos bens, livros, documentos, impressos, papéis, programas de informática ou arquivos eletrônicos apreendidos ou entregues à fiscalização; a informação de prazos de pagamento e reduções de multa quando houve atuação; a ciência da tramitação de processo administrativo-fiscal em que seja parte, sendo ainda garantida a obtenção de cópias, inclusive por meio de procurador constituído; a preservação pela administração tributária do sigilo de seus negócios, documentos e operações, com exceção dos casos previstos em lei.

Protege-se ainda o encaminhamento de petições contra ilegalidades ou abuso de poder ou em defesa dos seus direitos; o uso de meios eletrônicos no exercício das obrigações dos contribuintes e no acompanhamento do processo administrativo fiscal; a compensação, restituição, ressarcimento ou pagamento em prazo razoável e eficaz; a exclusão da responsabilidade pelo pagamento de tributo e multa não previstos em lei; a presunção relativa da verdade nos lançamentos contidos em seus livros e documentos fiscais e contábeis.

O que se insere é que os direitos a serem garantidos destoam-se em conformidade com a Magna Carta e com os princípios inerentes aos contribuintes.

Além disso, o Projeto de lei em discussão aborda ainda diversas obrigações que devem ser exercidas pelos contribuintes, como o tratamento respeitoso aos funcionários da administração tributária; a identificação do titular, sócio, diretor ou representante nas repartições administrativas e fazendárias e nas ações fiscais; o fornecimento de condições de segurança e adequado local em seu estabelecimento para procedimentos de execução da fiscalização; apuração, declaração e recolhimento dos impostos devidos; a apresentação em ordem, dos bens, livros, documentos, impressos, e registros eletrônicos relativos ao imposto; a manutenção das informações cadastrais junto à repartição fiscal.

Já em relação a Administração Fazendária, esta deve observar, por exemplo, o prazo de 30 (trinta) dias para responder às consultas escritas, bem como fornecer certidões aos contribuintes em até 10 (dez) dias após o requerimento, e devolver os bens, livros, documentos, impressos, e registros eletrônicos apreendidos ou entregues após o final da fiscalização ou processo administrativa, caso não constituam prova de infração à legislação tributária.

Registre-se ainda que a proposta visa a criação de um Conselho Federal de Defesa do Contribuinte (Codecon), que será composto de representantes dos poderes públicos, entidades empresárias e de classe, para de forma igualitária disciplinar e atuar na busca do equilíbrio da relação tributária.

Por certo, o texto não vem no sentido de trazer nova legislação tributária, o que via de regra, só poderia ser feito mediante lei complementar, mas de regular a proteção de direitos fundamentais do contribuinte.

Atualmente a proposta tramita em caráter conclusivo, já tendo sido aprovada inclusive pela Comissão de Finanças e Tributação.

Por seu turno, também em tramitação o Projeto de Lei Complementar n. 298/2011, de autoria da senadora Kátia Abreu, estabelece normas gerais sobre direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com as administrações fazendárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.<sup>165</sup>

O texto em síntese vem no sentido de resgatar a iniciativa trazida no Projeto de Lei 646/1999, recuperando contribuições que foram tratadas na época, bem como comporta aperfeiçoamentos em decorrência dos avanços e impactos mais atuais nas relações entre Fisco e contribuinte.

Conforme justificção da referida senadora

Hoje se reconhece que o ambiente institucional tem papel decisivo sobre o potencial de crescimento das diferentes economias. Infelizmente, o ambiente institucional brasileiro ainda é marcado por indesejável insegurança jurídica e, no campo tributário, por um sistema caracterizado por sua complexidade, pela carga excessiva e pela sua má qualidade, que onera a produção nacional e inibe investimentos.

No âmbito dessa iniciativa não há instrumento para alterar o sistema tributário nacional, matéria típica de uma Reforma Tributária cada vez mais necessária para o desenvolvimento do País. Mas há sim, medidas voltadas diretamente para o reforço da segurança jurídica dos contribuintes e também para a simplificação das suas obrigações acessórias.<sup>166</sup>

O objetivo da Lei, nesse sentido comporta a necessidade de lei complementar para estabelecer requisitos para fruição das imunidades tributárias, mais clareza na confecção das normas tributárias, veda aplicação de multas ou encargos sancionatórios devido ao acesso via judicial por iniciativa do contribuinte, inibe qualquer limitação ou empecilhos ao acesso de recursos administrativos, apresenta uma vasta lista de direitos aos contribuintes, pautando-se na transparência, simplicidade, acesso a informações, dentre outros. Trata também de deveres da Administração Fazendária, no intuito de informar anualmente sobre a carga tributária, uniformização das notificações e intimações, criação de segunda instância para julgamento administrativo dos processos fiscais. Disciplina que a compensação de

---

<sup>165</sup>O projeto está dividido em seis capítulos, sendo que o Capítulo I regula as Disposições Preliminares (art. 1º); o Capítulo II trata das Normas Fundamentais e estão previstas nos artigos 2º a 15; o Capítulo III, por sua vez, disciplina os Direitos do Contribuinte (arts. 16 a 29); o Capítulo IV trata das consultas em matéria tributária (arts. 30 a 32); o Capítulo V regula os deveres da administração fazendária (arts. 33 a 45) e o Capítulo VI, por fim, regula as disposições finais (arts. 46 a 48).

<sup>166</sup>SENADO FEDERAL. *PLS 298/2011*. Estabelece normas gerais sobre direitos e garantias do contribuinte. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/100458>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

débitos tributários deixe de depender de lei ordinária. Além disso, ainda faz algumas vedações a Administração Fazendária, bem como estabelece prazos para resposta de consultas, decisões e fiscalização.

Inserir-se que a proposta da Lei Complementar 198/2011 volta-se para o reforço dos princípios fundamentais dos contribuintes.

O projeto foi aprovado com parecer favorável com substitutivo pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ), porém, de modo a incorporar os dispositivos do projeto de lei no Código Tributário Nacional vigente. Também foi aprovado em 13/12/2017 pela Comissão de Assuntos Econômicos, porém, a última análise realizada faz alterações substanciais ao texto.

A constatação pelo Senado Federal é de que parte do conteúdo do projeto já se encontra regulada pelo Código Tributário Nacional, e por isso, a necessidade de substituições no texto são necessárias para que seja retomada a concepção inicial de um específico código de defesa do contribuinte.

Nesta seara os pontos positivos e negativos de referidos projetos só levam a constatação de que a criação de uma lei específica que discipline sobre a relação entre Fisco e contribuinte é a medida mais acertada para trazer harmonia e equilíbrio às relações tributárias.

Apesar dos necessários ajustes, referidos projetos propõem por meio de lei, instrumentos que são necessários para viabilidade da justiça e segurança tributária.

Atenta-se que o disciplinamento expresso do que seja efetivamente contribuinte, de maior transparência e acesso aos mecanismos da Administração Tributária, a maior simplicidade na identificação dos encargos tributários, o melhor disciplinamento do processo administrativo tributário e das responsabilidades e sanções a serem aplicadas são temas que se condensados em uma única sistematização trarão melhor desempenho as referidas relações.

Como bem observa Paulo Rosenblatt

[...] o desafio está em encontrar o equilíbrio entre a proteção da arrecadação tributária, pela Administração Pública, e as garantias formais e materiais dos contribuintes. No entanto, esse nível de maturidade depende de limites claros (ainda que não precisos), de confiança mútua e recursos suficientes para

manter uma estrutura tributária que ofereça um serviço administrativo adequado ao contribuinte, com informação e eficiência.<sup>167</sup>

Assim, a formulação de um Estatuto do Contribuinte deve servir como elemento norteador, onde impere um nítido equilíbrio entre a discricionariedade inerente à lei, os direitos fundamentais do contribuinte e as permissivas da atuação e legitimação do Fisco.

#### 4.2 DAS AÇÕES JUDICIAIS ADOTADAS PELOS CONTRIBUINTES NAS RELAÇÕES COM O FISCO

Diante da relevância e grande aumento das lides tributárias, necessário se faz abordar sobre as medidas judiciais que vem sendo utilizadas na ânsia de proporcionar equilíbrio na relação entre o Fisco e os contribuintes.

Tendo em vista comportarem como objeto, ao seu grosso modo, situações que envolvam pagamento de tributo, cumprimento de comportamento, seja comissivo ou omissivo ou imposição de penalidade, as ações geralmente atribuídas comportam o Fisco o polo ativo das demandas, ficando a cargo dos contribuintes, o polo passivo para impugnar as exigências impetradas.

Mas diante dos casos de demasiada demora na resolução dos litígios, cumpre retratar a pertinente aplicação das medidas que são adotadas pelos contribuintes em busca de seus direitos.

Nesse diapasão, as tutelas de urgência, nas ações tributárias, ocupam grande destaque. Conforme preleciona o artigo 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal, é assegurado a todos, seja no âmbito judicial ou administrativo a razoável duração do processo, e meios que lhe garantam rapidez na tramitação.

Ademais, a Magna Carta contempla a tutela jurisdicional de urgência no inciso XXXV, do referido artigo 5º, ao retratar que a lei não retira da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

No âmbito das tutelas provisórias de urgência, estas podem estar compreendidas como antecipatórias do direito, como apresentadas como medidas

---

<sup>167</sup>ROSENBLATT, Paulo. *Tributação e direitos humanos: por um estatuto do contribuinte limitador da discricionariedade administrativa*. Disponível em: <<http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/1488>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

asseguradoras ou acautelatórias, tendo como elementos a probabilidade do direito e o risco ou prejuízo da demora do resultado. As situações encontram-se disciplinadas nos artigos 294 a 311 do Código de Processo Civil.

No campo do tributo, a tutela de urgência é necessária especialmente quando há necessidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a teor do artigo 151 a 155-A do CTN. É de evidente importância, pois o efeito aplicado pode evitar a exigência ou cumprimento da obrigação tributária, evitando-se possíveis prejuízos àquele de quem está sendo vindicado o tributo.

No mais, além das tutelas de urgência, uma das medidas mais adotadas pelos contribuintes tem sido o mandado de segurança, consagrado no artigo 5º, inciso LXIX, da Constituição Federal.

Apresenta-se como o mais pertinente mecanismo de defesa contra as exigências fiscais que não são identificadas no ordenamento jurídico. Conforme Costa, devido a duas razões “[...] na discussão das relações tributárias, em regra, não é necessária dilação probatória, bastando a produção de prova documental; e b) seu procedimento é mais célere”.<sup>168</sup>

E registre-se que mesmo nos casos de não ser admitido, o contribuinte poderá se valer de outras medidas, como por exemplo, da ação anulatória de débito fiscal.

Na seara tributária, o mandado de segurança comporta na maioria dos casos, caráter preventivo, também no intuito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. No entanto, a pretensão preventiva só é possível enquanto não se consumar a lesão ao direito sustentada pelo contribuinte, no polo passivo da demanda.

Cabe apreciar também, que a Lei n. 12.016/2009 prevê que o mandado de segurança, individual ou coletivo, conforme artigo 7º, §2º, não poderá ter concedido liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários, a teor da Súmula 212 do Superior Tribunal de Justiça.

E não se valendo do mandado de segurança, é possibilitado aos contribuintes o ingresso de outras alternativas, qual sejam, as ações declaratórias ou anulatórias tributárias.

Ambas para sua proposição independem de esgotamento da via administrativa, em atendimento ao princípio da universalidade da jurisdição (artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal), mas crível que em grande parte das vezes, o contribuinte

---

<sup>168</sup>COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.p. 445.

fica vinculado a demonstrar ao menos a resistência à sua pretensão jurídica, demonstrando assim, a existência de conflito de interesses.

A ação declaratória tem por fundamento o artigo 4º, inciso I, e 19, inciso I, do CPC, adotada para que este não precise arcar com o pagamento de tributo que entenda indevido. A ideia é declarar judicialmente que não existe a relação jurídica tributária informada, seja por decorrência de situação inconstitucional, ilegal ou até mesmo porque já ocorreu exoneração.

Nesses casos, é comum não apenas o pedido de antecipação dos efeitos da tutela, como também a possibilidade de repetição do indébito.

Já por seu turno, a ação anulatória visa à invalidação de lançamento tributário, ou pode ainda comportar a anulação de decisão administrativa que lhe tenha sido desfavorável. Esta tem efeitos de constituição negativa de direito, e sempre estará calcada na existência de ato que prejudique direito daquele que se apresenta no polo passivo das demandas.

Além de tais medidas, pode ainda o contribuinte se valer tão apenas das ações de repetição de indébito, que tem por finalidade a restituição dos tributos que indevidamente foram adimplidos.

A implantação da Lei n. 8.383/91 regulamentou a compensação tributária no âmbito federal, assim, inaugurou-se a oportunidade de restituição ou compensação.

Ultimamente a maior parte das ações de repetição de indébito tem envolvido o reconhecimento de inconstitucionalidade de tributos, quando não englobam situações que reconheçam a prescrição, sendo larga a sua aplicação.

Porém, tal ação não permite a antecipação dos efeitos da tutela, e isto porque envolve condenação em face do Poder Público, o que torna inviável a execução antecipada.

Ademais, é possível tão somente o ingresso de ação de compensação de débitos. A compensação, em matéria tributária é contemplada nos artigos 170 e 170-A, do CTN.

Só é possível nos casos autorizados por lei, como por exemplo, na hipótese de o contribuinte identificar crédito em relação à Fazenda Pública e assim pretender tal procedimento à homologação pelo fisco.

Mas existe crítica a referido instituto que por vezes é aplicado de forma infralegal, inclusive, sem a anuência do próprio contribuinte. Daí a ocorrência de agressão aos direitos fundamentais do contribuinte.

A compensação é mecanismo que deve partir de anuência e conhecimento do contribuinte, não se coadunando do entendimento de sua aplicação compulsoriamente pelo Fisco. Crível que deve ser dada a pessoa a liberdade de escolher se aceita a compensação ou se pretende a resolução dos possíveis débitos existentes perante o ente tributante de outro modo.

De fato, sua pretensão pode ser deduzida em sede de mandado de segurança, ou em ação declaratória que indique a possibilidade da compensação, bem como em ação condenatória do Fisco.

Além desses mecanismos que colocam o contribuinte no polo ativo da ação, outros como a medida cautelar fiscal, instituída pela Lei n. 8397/1992, e a própria Execução fiscal, disciplinada pela Lei n. 6.830/80 colocam a Fazenda Pública como parte ativa da relação jurídica.

Porém, ainda nesses casos, é permitido ao contribuinte a defesa de seus direitos, ainda que de forma mais restrita e limitada. Inclusive, passou-se a admitir a apresentação de defesa pelo executado/contribuinte sem o oferecimento de garantia da execução, nas hipóteses de flagrante ilegitimidade da ação executiva.

Além disso, o contribuinte pode valer-se da chama exceção de pré-executividade, onde é possível sustentar matérias que podem ser apreciadas de plano, independentemente de dilação probatória, como é o caso da ocorrência de prescrição, decadência, alegações de pagamento, dentre outros.

#### 4.3 DOS AVANÇOS DO STF E STJ NA PROTEÇÃO AOS CONTRIBUINTES DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, suas múltiplas competências podem ser apreciadas por duas categorias, qual seja: as ordinárias e as constitucionais. Será ordinária, quando o tribunal se presta a exercer jurisdição ordinária atuando como qualquer outro órgão jurisdicional, aplicando a lei infraconstitucional em situações concretas.

Ademais, será constitucional, sendo esta em verdade, sua principal função, quando promover o exercício da jurisdição constitucional, que envolve a interpretação e aplicação da Lei Maior, em ações diretas como também em processos subjetivos.



Neste ponto, cabe à Corte aplicar a constituição nas situações nela contempladas; declarar a inconstitucionalidade de leis ou atos normativos; bem como sanar as lacunas contidas no ordenamento jurídico ou omissões inconstitucionais.

Por seu turno, o direito tributário tem sido um dos principais motivadores do desenvolvimento da jurisdição constitucional do país, inclusive diante da frequência com que são produzidas leis viciosas, e do elevado número de litigiosidades no campo tributário.

Os diversos temas tributários vêm impulsionando à Corte para discussão de novos mecanismos, inovações e aperfeiçoamentos na solução de casos com espectro especialmente rico e complexo no âmbito do controle difuso e concentrado de constitucionalidade de atos normativos federais, estaduais e municipais.

Ao que se insere, o debate está repercutindo reflexos para além do âmbito tributário, uma vez que força o Tribunal a apreciar situações onde pode ser declarada a inconstitucionalidade de emendas à Constituição; o julgamento de ações diretas de constitucionalidade; a consagração da ideia de inexistência de constitucionalidade superveniente; e ainda tratar de Emendas Constitucionais editadas para correção legislativa da jurisprudência do próprio STF.

Em linha cronológica, pode-se sistematizar precedentes onde o STF declarou a inconstitucionalidade de dispositivos de emendas à Constituição, e que comportavam conteúdo tributário, como no caso da Declaração de Inconstitucionalidade da EC n. 3/93, que tinha instituído o Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF), sob o fundamento de que as limitações constitucionais ao poder de tributar como a anterioridade e a imunidade recíproca dos entes federativos não haviam sido observadas.

Outro caso envolveu a interpretação dada conforme a EC 20/98 que considerou que o teto instituído para o custeio estatal de benefícios do regime geral de previdência não seria aplicável à licença-gestante, para que os repasses de encargos aos empregadores não viesse a prejudicar a inserção das mulheres no mercado de trabalho.

Além desses podem ser mencionadas a Declaração de Inconstitucionalidade de normas da EC 41/2004, especialmente no que consistia a instituição de variação entre União, Estados e Municípios quanto ao cálculo da contribuição previdenciária de servidores inativos, com fundamento em agressão ao princípio federativo; e a Declaração de Inconstitucionalidade de parte da EC 62/2009 que pretendeu novo

regime transitório para a regularização de precatórios vencidos, com parcelamento em 10 (dez) anos, sob a justificativa de quebra da ordem de pagamentos e da isonomia, e ainda de violação à autoridade das decisões judiciais.

De fato, apesar de hoje ser pacífica a questão das declarações de inconstitucionalidade de emendas constitucionais, a primeira decisão histórica foi tomada na ADI n. 939, que tratou da Emenda Constitucional 03/1993 na criação do IPMF, considerando a violação ao princípio da anterioridade de exercício e à imunidade tributária recíproca.

Ademais, foi com base em referida decisão que o Supremo Tribunal Federal passou a afirmar que a proteção contra a atuação ilegítima do poder constituinte reformador abrangeria não apenas os direitos previstos no rol do artigo 5º da Lei Magna, mas também todos os direitos e garantias individuais espalhados na Constituição.

Assim, restou-se consagrado que as limitações ao poder de tributar, contidas no artigo 150 da Constituição Federal eram inatingíveis pelo constituinte derivado.

Por sua vez, ainda em 1993, e buscando o reconhecimento da compatibilidade entre norma infraconstitucional e a Constituição, a Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 01, também disciplinou sobre conteúdo tributário, impugnando a constitucionalidade da criação da COFINS pela Lei Complementar n. 70/91. Com isso, foi declarada a constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 10º da lei Complementar n. 70/91, assentando-se uma das principais teses que disciplinam as contribuições sociais e influenciando outros julgamentos que sucederam quanto ao tema.

Além dos efeitos tributários, a conclusão também assentou pela primeira vez, após a Constituição de 1988 que não havia hierarquia entre lei complementar e lei ordinária.

Outra medida que é tratada pelo Supremo Tribunal Federal envolve a inexistência de constitucionalidade superveniente. De fato, uma lei inconstitucional assim destoa-se desde o seu surgimento, não se podendo convalidar do vício no tempo.

Foi mais uma vez utilizado conteúdo tributário na consagração de tal entendimento. O RE 346.084 cuidava da constitucionalidade das alterações feitas na disciplina da COFINS pela Lei n. 9.718/1998. A mais relevante discussão disse sobre a constitucionalidade do alargamento da base de cálculo efetuada pelo artigo 3º, §1º da referida lei. A decisão serviu para evidenciar que os atos normativos incompatíveis

com a Constituição são nulos de pleno direito, não sendo passíveis de serem convalidados.

Ademais, no Brasil, embora a Corte Suprema seja o intérprete final da Constituição, existem situações que podem atenuar tal comportamento, como nos casos em que a interpretação é superada por ato do Parlamento ou do Congresso, geralmente por meio de emenda constitucional, ou quando a corte devolve a matéria ao Legislativo, fixando-lhe prazo para deliberação, ou ainda quando a Corte conclama o Legislativo a atuar.

O mais comum em matéria tributária são situações como a da primeira hipótese. Como exemplos podem-se citar: a criação de taxas municipais de iluminação pública, a progressividade das alíquotas do IPTU, a cobrança de contribuições previdenciárias de inativos, a incidência de ICMS nas operações de importação por pessoas físicas e não contribuintes do imposto, dentre outros.

E tendo em vista o grande número de litígios que aguardam julgamento, evidente que a demora só faz gerar insegurança jurídica. De um lado, há o agravamento do impacto econômico que será gerado para a parte perdedora ao final do processo, sem contar quanto aos valores que são depositados para precaver a demora e manter a regularidade fiscal, o que pode resultar a indisponibilidade de referidos valores por um considerável transcurso de tempo.

Isso sem considerar que a demora na resolução aumenta as chances de um resultado que desencadeie efeitos de evidente inconstitucionalidade, gerando frustração para uma das partes.

Nesse ínterim, a inconstitucionalidade declarada pelo STF gera efeitos *extunc*, logo, retroativos sendo que o sistema tributário, por sua vez, assegura a irretroatividade como mecanismo de segurança jurídica. Daí mais um impasse a ser tratado.

No intuito de resolver o dilema, inovações legislativas vêm sendo aplicadas. As leis que disciplinam sobre os procedimentos das ações diretas de constitucionalidade e de inconstitucionalidade, de arguição de descumprimento de preceito fundamental, e das Súmulas vinculantes, possuem preceito tratando de aspecto que se tem denominado de efeitos prospectivos da decisão do Supremo Tribunal Federal.

Assim, para se evitar situações injustas onde se depare com a questão da irretroatividade *versus* retroatividade, é possível que o STF possa manejar isso de maneira que se houver interesse público, a eficácia naquela hipótese, será *ex nunc*,

e, portanto, preservar-se-á o passado, ou pelo menos parte dele, com fixação de termo inicial a ser seguido.<sup>169</sup>

Acresça-se ainda que, nesse contexto de avanços pelos Tribunais, necessário uma mudança de paradigma, com a criação de critérios mais rígidos para a seleção de casos.

No intuito de combater tais efeitos prejudiciais e buscando evitar a insegurança jurídica e a quebra da igualdade entre os contribuintes estão sendo adotadas recentemente as forças inseridas nas Súmulas Vinculantes, matéria disciplinada no artigo 103-A, da Constituição Federal e Lei 11.147/2006, e as repercussões gerais, dispostas no artigo 102, §3º, da Magna Carta e Lei 11.418/2006.

Todavia, ainda que se fosse reconhecer a repercussão geral de um caso tributário por semana, ainda assim, iria se demorar anos para que o assunto fosse levado a julgamento. O Poder Judiciário ainda se depara num cenário de grande morosidade.

Daí a razão pela qual se verifica como medida mais acertada que o STF dê preferência a temas que diretamente estejam ligados a conflitos de cunho federativo e à defesa dos direitos dos contribuintes.

Ao invés de resolver questões que não possuem relação com normas materialmente constitucionais, a Corte deveria ser mais atenta à relação mais direta entre normas tributárias e constituição, e adotando postura mais seletiva e rígida a outros temas de direito tributário. A partir desse contexto, um assunto interligar-se-ia a outro, e as novas posturas trariam mais fácil resolução aos casos.

A título exemplificativo, um dos temas que podem ser tratados de forma mais direta e preferencial são os limites constitucionais ao poder de tributar e as multas tributárias.

Em recente decisão da Primeira Turma no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº. 727.872, discutiu-se o limite da multa tributária moratória frente ao princípio da vedação do confisco. Cinge o impasse aos limites estabelecidos para restrição de direitos fundamentais dos contribuintes, em especial no que se refere aos direitos de propriedade, liberdade e vedação ao excesso. E de outro lado, tem-se a necessidade de que haja o efetivo cumprimento das obrigações tributárias que envolvem o dever de contribuir para a manutenção do Estado.

---

<sup>169</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 433-434.

Assim, o embate está em definir qual a liberdade de instituição da tributação e seus consectários, matéria está de cunho plenamente constitucional.

No Brasil, a Magna Carta de 1988 estabeleceu como norte os princípios da vedação do não confisco e da proporcionalidade, que limita o poder de tributar, para impedir arbítrios do legislador.

Desde os anos 50 (cinquenta) a jurisprudência do Supremo já trazia que o poder de tributar deve ser compatível com o direito de propriedade. No entanto, precedentes mais recentes da Corte têm convergido na análise da matéria.

De fato, o Plenário ainda deverá apreciar o tema em pelo menos mais três casos, como no julgamento dos Recursos Extraordinários 882.461, 736.090 e 640.452, todos com repercussão geral já reconhecida.

Assim, com o julgamento de referidos casos espera-se que o STF contribua positivamente para organizar o tema das sanções tributárias.

Além desses casos, outras situações, como o RE 590.809 que sustentou não ser possível ação rescisória, havendo violação aos princípios da segurança jurídica e da estabilidade das relações sociais, levantou discussão no Supremo que manteve o Enunciado 343 de sua Súmula, e concluiu que o acordão em que se buscava rescindir tinha sido proferido em plena dicotomia com o decidido pela Corte até o momento. Assim, a mudança de sua jurisprudência gera novo direito, que não deve ser aplicada de modo retroativo.

Por certo, existem outros temas que de mesma maneira terminarão por ser objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal. Daí se tornar esperançosa a visão de que as próximas decisões comportem de resoluções mais justas e preocupadas com a ideal harmonia entre o poder de tributar e os direitos dos contribuintes.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, os avanços estão sendo traçados pela recente Lei dos Recursos Repetitivos (Lei nº 11.672/2008).

Verifica-se, por exemplo, a questão acerca da possibilidade de legitimidade da cobrança de IPI na venda de produto importado ao consumidor final no mercado interno, quando já houve seu recolhimento pela empresa importadora.

A tese firmada foi no sentido de que os produtos importados se sujeitam a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil.

Aliás, o tema ganhou repercussão geral com número 906/STF, discutindo-se se houve violação ao princípio da isonomia (art. 150, II, da Constituição Federal) diante a incidência de IPI em referidos instantes. Mas ainda não houve decisão final.

Outros assuntos estão em pauta de discussão, o que da mesma maneira que o Supremo deve ser norteado com resoluções justas para ambos os polos das relações tributárias.

#### 4.4 DESAFIOS NA DEFESA E EFETIVIDADE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

O desenvolvimento cultural tem sido mecanismo necessário para a efetividade da Constituição Federal, e conseqüentemente os direitos fundamentais que lhe são inerentes.

No entanto, indubitável que ainda há providências que devem ser adotadas para assegurar a efetividade dos direitos essenciais aos contribuintes.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado defende:

[...] algumas alterações em nosso ordenamento jurídico no sentido de assegurar a transparência na relação tributária, especialmente no que concerne aos impostos indiretos; deixar fora de dúvida a responsabilidade pessoal do agente público por danos ao contribuinte, sem prejuízo da responsabilidade objetiva do Estado, e garantir maior independência aos órgãos superiores do Poder Judiciário, para melhorar a qualidade da prestação jurisdicional.<sup>170</sup>

No que concerne à transparência, não é de hoje que a clareza do ônus tributário suportado pela população não é de conhecimento da maioria. Especialmente quando se está diante da figura dos impostos indiretos, de grande preferência pelos governantes.

Os cidadãos brasileiros apenas sabem que possuem o dever de pagar os tributos a depender da carga suportada, porém, poucos são os que conseguem compreender a razão pela qual arcam com tal ônus, qual a sua destinação, a razão do seu valor, e até mesmo de sua origem. Apenas sabem que precisam pagar, sob pena de sofrerem com os mecanismos de cobrança aplicados pelo Fisco.

Daí a necessidade de modificações na legislação para que se assegure uma melhor transparência e justiça tributária, demonstrando ao cidadão e ao contribuinte

---

<sup>170</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009. p. 92.

especificadamente e de forma simplificada os motivos pelos quais tais tributos deverão ser suportados.

No mais, mostra-se prudente que as responsabilidades do Estado por danos causados por seus agentes sejam mais bem apuradas, até porque mostra-se requisito inevitável para a configuração do Estado de Direito.

É preciso que o agente causador dos danos seja responsabilizado prudentemente, em especial, os que violam os direitos fundamentais do contribuinte.

Por certo, o STJ já vem admitindo a responsabilidade pessoal do agente público, a bem se considerar o REsp. 731.746-SE, mas em âmbito do Supremo Tribunal Federal o tema está sob repercussão geral n. 940, com análise no Recurso Extraordinário n. 1027633. A discussão paira em analisar se quem sofre prejuízo por ato do Estado pode propor ação indenizatória diretamente do agente público causador do dano.

Os que sustentam a ilegitimidade passiva do agente pautam-se em tese já precedente da referida Corte, que decidiu em favor da ilegitimidade passiva do agente público.

Por isso, primordial a distinção e compreensão do que constitui agente público, que possui por espécie o agente político e o agente administrativo. Com base nesta análise é que se poderá saber se é possível o ingresso da ação de indenização ou não, em caráter pessoal.

O agente político é o que possui deveres eminentemente políticos, como é o caso dos prefeitos, deputados, senadores, governadores, e outros. Tais agentes não são subordinados a autoridades superiores, comportando mais liberdade em suas atuações.

De outro ponto, o agente administrativo fica sujeito ao princípio da estrita legalidade, não possuindo liberdade para decidir o que deve fazer ou não. Subordinam-se a autoridades superiores, e assim quando suas condutas puderem decorrer danos a terceiros, este devem consultar seus superiores no intuito de saber se devem ou não agir e de que forma.

Nesse sentido o STF vem decidindo de maneira a permitir o ingresso de ação pelo prejudicado diretamente contra o agente administrativo, e não contra o agente político. Por isso, se espera que a decisão da repercussão geral venha no sentido de deixar esclarecidas tais diferenças não enunciadas, bem como pelo melhor amparo na proteção do contribuinte.

Ademais, crível que para a melhoria do amparo aos direitos fundamentais do contribuinte, deve haver uma razoável independência dos órgãos superiores da atividade jurisdicional. Já diz Paulo Bonavides que o direito constitucional, tem a obrigação de proteção dos direitos fundamentais, mas para sua concretização deve-se dilatar os conteúdos constitucionais, exauri-los e aperfeiçoá-los, conforme as mudanças ocorridas em sociedade, para execução das normas.<sup>171</sup>

Para Machado, essa independência mostra-se ainda muito comprometida, especialmente pela forma de provimento dos cargos nos tribunais superiores, particularmente no Supremo Tribunal Federal.<sup>172</sup> É que na prática, alguns juízes terminam por privilegiar o Estado, maculando a imparcialidade nos julgamentos.

Todavia, a grande maioria dos juízes não adotam de comportamento tão reprovável. O Poder Judiciário funciona como limitador do arbítrio do Estado, por isso, a luta por uma jurisdição desenvolvida por magistrados independentes é a forma mais efetiva de assegurar os direitos fundamentais do contribuinte.

O ideal é que tais direitos, frutos de construção cultural se interliguem cada vez mais com o passar dos tempos, incutindo num aperfeiçoamento dos direitos inerentes aos homens.

A defesa é necessária, pois não é de hoje que autoridades da Administração Tributária agem com abuso de poder, majorando a arrecadação pela força, surgindo daí a questão se na relação tributária deve prevalecer o poder, ínsito ao Estado, ou o Direito, que lhe é atribuído construir.

Neste ponto, o ideal é que haja um equilíbrio na relação entre contribuinte e Fisco, devendo o direito prevalecer para atendimento dos princípios constitucionais, em seu mais alto grau, de norte a imperar a segurança jurídica e justiça tributária, com a necessária consciência fiscal quando da arrecadação.

É certo que o contribuinte também tem sua parcela de responsabilidade, especialmente aqueles que são resistentes ao pagamento de tributos, inclusive diante da justificativa do modo injusto pelo qual se encontra na relação tributária.

Mas é fato, que o comportamento do homem em seu ônus tributário tende a mudar a partir do instante em que tiver claro conhecimento das causas, razões, e destinações da sua arrecadação. O contribuinte consciente faz incutir uma

---

<sup>171</sup> BONAVIDES, Paulo. Direito constitucional. 14 ed. Malheiros: São Paulo, 2004. p. 606.

<sup>172</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009. p. 94.



preocupação maior no zelo dos seus direitos, e na apuração para que os órgãos tributários façam cumprir com suas funções adequadamente.

Como se vê, o campo tributário ainda é rebatido por diversos impasses que aparentam estar longe de pronta e rápida resolução, por isso, o atendimento aos direitos essenciais dos contribuintes em equilíbrio aos limites do Fisco devem ser o principal objetivo a nortear as relações tributárias.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com efeito, a atual Constituição Federal disciplina de forma ampla sobre os direitos fundamentais dos homens, bem como traça de maneira extensa sobre a matéria tributária, inclusive dispendo em capítulo próprio sobre o sistema tributário nacional, as limitações do poder de tributar, a repartição das receitas e despesas tributárias, dentre outras assertivas.

Nesse contexto, o poder de tributar reflete função do Estado, que em sede constitucional está particularmente limitado pelos direitos fundamentais. Se de um lado cabe aos cidadãos o dever de arcar com os tributos, de outro, cabe ao Estado o dever de respeitar os direitos que são inerentes aos contribuintes.

Aliás, a atual constituição reforçou o status jurídico dos direitos fundamentais, com a regra da aplicabilidade imediata e sua inclusão no rol das cláusulas pétreas, certo que na seara tributária, os dispositivos que tratam das limitações ao poder de tributar são identificados como verdadeiros direitos fundamentais dos contribuintes, apesar de fora do rol de direitos fundamentais, constantes do artigo 5º, da Constituição Federal.

Junte-se também que apesar de a Magna Carta não conter norma expressa que imponha a vinculação dos órgãos públicos e privados aos direitos fundamentais, é possível constatar ainda que implicitamente que a vinculação projeta-se para as três instâncias do poder público, qual seja, o Poder Legislativo, o Poder Executivo e o Poder Judiciário, atingindo ainda o âmbito privado.

E não é de hoje que a relação entre Estado e contribuinte vem sendo palco de grandes impasses, muitas vezes gerados por comportamentos arbitrários, abusivos e desvirtuados, quando não são gerados pela falta de controle sobre a arrecadação e fiscalização tributária, ou por decorrência de um excessivo número de leis que só desencadeiam dúvidas e interpretações conflituosas, seja para o atendimento de interesses do fisco ou dos contribuintes.

Apesar de não haver hierarquia entre o poder de tributar e os direitos fundamentais dos contribuintes, são frequentes os casos de questionamentos em torno da atuação do Estado e dos direitos inerentes aos contribuintes.

Pautados em tais dilemas, diversos estados já implantaram Códigos de Defesa do Contribuinte, o que tem impulsionado também a criação em âmbito nacional de um Código Nacional de Defesa dos Contribuintes.

Dentre os projetos em tramitação atualmente encontram-se o Projeto de Lei 2557/2011 e o Projeto de Lei Complementar 298/2011 que são exemplos de mecanismos em defesa do contribuinte, mas que ainda precisam ser ajustados para uma efetiva e ideal consagração dos direitos e deveres de ambas as partes da relação tributária.

O ideal é que a regulamentação da relação entre Fisco e contribuinte por lei específica venha para resolver os impasses gerados, descrevendo de forma peculiar os direitos e deveres pertinentes aos contribuintes e ao ente tributário.

A criação de um Código de Defesa do Contribuinte deve servir como instrumento de informação para ambas as partes, delineando os mecanismos que nortearão as relações, com maior simplicidade na identificação dos encargos tributários, o melhor disciplinamento do processo administrativo tributário, das responsabilidades e sanções a serem aplicadas

Ademais, não basta a positivação de tais direitos em uma legislação específica, pois ainda é necessária uma melhor transparência e justiça tributária. Afinal, não basta à existência e atendimento à lei, corolário do princípio da legalidade. Deve haver ainda o atendimento aos demais direitos fundamentais do contribuinte.

É certo que a criação de uma legislação única desde que pautada nos dispositivos Constitucionais e no CTN não fará com que estes sejam desprezados, ou se tornem incompatíveis. A reunião de normas voltadas para assuntos pertinentes ao âmbito tributário colaborará para evitar os excessos de leis tributárias e ainda auxiliará nas discussões em torno de leis inconstitucionais.

Além disso, os contribuintes devem se valer cada vez mais das ações judiciais, seja com a propositura das tutelas de urgência, das ações anulatórias de débito fiscal, dos mandados de segurança, das ações declaratórias de inexistência de débitos, da possibilidade de restituição de indébito ou compensação, cuja a escolha deve ficar a cargo do contribuinte, sem prejuízo de outras medidas como a exceção de pré-executividade, quando se virem prejudicados pela atuação do Fisco.

A adoção de efetivos controles de constitucionalidade das leis tributárias são medidas também pertinentes, vez que permitem a análise da extensão e prevalência dos direitos fundamentais, no entanto, ideal que seja dada preferência a temas que diretamente estejam ligados a conflitos de cunho federativo e à defesa dos direitos dos contribuintes.

Ao invés de resolver questões que não possuem relação com normas materialmente constitucionais, os tribunais deveriam dar maior respaldo à relação entre normas tributárias e constituição, adotando postura mais seletiva e rígida a outros temas de direito tributário.

Assim, analisando primeiramente conteúdos que relacionam constituição e normas tributárias essenciais, os demais casos tornar-se-iam de mais fácil apuração e solução.

Acresça-se que as medidas judiciais disponibilizadas aos contribuintes devem ser solucionadas de forma mais efetiva e em menor espaço de tempo. Do que adianta ao contribuinte movimentar o Poder Judiciário, se os casos demoram anos para alcançar uma resolução.

Daí que devem ser adotados mecanismos de responsabilização pessoal dos agentes públicos, bem como demasiado comprometimento na atuação Poder Judiciário, que funciona como limitador do arbítrio do Estado. Seu exercício deve vir no sentido de tornar mais efetivo os direitos fundamentais do contribuinte.

Repise-se que a defesa é necessária, pois não é de hoje que autoridades da Administração Tributária agem com abuso de poder, majorando a arrecadação pela força, e quando não com a complacência do Poder Judiciário, apontam situações consideradas especiais, apenas para fazer valer os interesses do Estado.

É evidente que o tema mostra-se por demais complexo e com várias peculiaridades, e que ainda hoje diversas novas questões denotam o desafio de serem enfrentados e solucionados.

Mas diante de todo esse cenário, o mínimo que se almeja é o necessário e mais harmônico atendimento dos princípios constitucionais e tributários garantidos aos contribuintes, em especial seus direitos fundamentais, sem deixar de lado, contudo, a correta e ideal atuação do poder estatal no que envolve as relações tributárias.

## REFERÊNCIAS

AGRA, Walber de Moura. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

AGUIAR, Marcus Pinto. Hermenêutica constitucional dos direitos fundamentais e o diálogo das fontes. *Revista Argumentum*. Marília, v. 14, pp. 279-299, 2013. p. 282. Disponível em: [http://www.unimar.br/biblioteca/publicacoes/direito/ARGUMENTUM\\_14.pdf](http://www.unimar.br/biblioteca/publicacoes/direito/ARGUMENTUM_14.pdf). Acesso em: 06 mai 2018.

ALEXANDRE, Ricardo. *Tributação de combustíveis no Brasil: um histórico de reiteradas inconstitucionalidades*. Disponível em: <<http://genjuridico.com.br/2017/08/03/tributacao-de-combustiveis-no-brasil/>>. Acesso em: 31 mar. 2018.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2006.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ARAÚJO, Luiz Alberto David. JÚNIOR NUNES, Vidal Serrano. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BEREJO, Alvaro Rodrigues. *Introducción al estudio del derecho financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976.

BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp. 1473551 / RS. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. julgado em 02/12/2014. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/153472708/recurso-especial-resp-1473551-rs-2014-0131656-6>>. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1299.303/SC. Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha. Julgado em 14/08/2012. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/acordao-stj-legitimidade-contribuinte.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 903.394. *Relator: Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, Julgado em 24/03/2010, publicado em 26/04/2010.* Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/acordao-stj-contribuinte-fato-nao.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal .*RE 627543*, Relator Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgamento em 30.10.2013, DJe de 29.10.2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 4628*, Relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgamento em 17.9.2014, DJe de 24.11.2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 5.277*. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=8069748&tipo=TP&descricao=ADI%2F5277> Acesso em: 05 mai 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 5135*, Relator Ministro Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgamento em 9.11.2016, DJe de 7.2.2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 5748*. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5231008>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI: 395 SP*. Tribunal Pleno. Relator: Cármen Lúcia. Data de Julgamento: 17/05/2007. Data de Publicação: DJe-082 Divulg. 16-08-2007. Public. 17-08-2007 DJ 17-08-2007 PP-00022. Ement.VOL-02285-01 PP-00052 RDDT n. 145, 2007, p. 181-185 RT v. 96, n. 866, 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI: 939 DF*. Tribunal Pleno. Relator: Sydney Sanches, Data de Julgamento: 15/12/1993. Data de Publicação: DJ 18-03-1994 PP-05165 Ement vol-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?doc TP=AC&docID=266590>>. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ARE 914045 RG*, Relator Ministro Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgamento em 15.10.2015, DJe de 19.11.2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 201819 RJ*. Segunda Turma. Relatora: Min. Ellen Gracie. Data de Julgamento: 11/10/2005. Data da publicação DJ 27.10.2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 225778 AgR*, Relator: Min. Carlos Velloso. Segunda Turma, julgado em 16/09/2003. AI 389118 AgR, Relator: Min. Carlos Velloso. Segunda Turma, julgado em 24/09/2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 330.817 RJ* – Relator: MIN. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 08/03/2017, Data de publicação: D.E. 31/08/2017. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=1984213&numeroProcesso=330817&classeProcesso=RE&numeroTema=593>>. Acesso em: 15 mar 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 562.276*. Relator: Min. Ellen Gracie. Pleno, DJE de 10.02.2011. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>>. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 565048*, Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgamento em 29.5.2014, DJe de 9.10.2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RG RE: 565886 PR*. Relator: Min. Marco Aurélio. Data de Julgamento: 08/05/2008. Data de Publicação: DJe-092 23-05-2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RG RE: 601314 SP*. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Data de Julgamento: 22/10/2009. Data de Publicação: DJe-218 20-11-2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RG RE: 636562 SC*. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Data de Julgamento: 21/04/2011. Data de Publicação: DJe-228 01-12-2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RG RE: 986.296 PR*. Relator: Min. Dias Toffoli. Data de Julgamento: 02/03/2017. Data de Publicação: 03/03/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula 323*. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2136>>. Acesso em: 1 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula 547*. Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2201>>. Acesso em: 1 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula 70*. É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2194>>. Acesso em: 1 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tema 390 RG*: Reserva de lei complementar para tratar da prescrição intercorrente no processo de execução fiscal. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudenciarepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4043240&numeroProcesso=636562&classeProcesso=RE&numeroTema=390>>. Acesso em: 03 mai. 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. *Arguição de Inconstitucionalidade Cível 0005067-86.2002.4.036100-SP, 2002.61.00.005067-0 – SP*. Rel. Des. Fed. MAIRAN, Maia, j. 28.3.2012. Disponível em: <[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2954439/mod\\_resource/content/0/Aula%208%20-%20TRF%20-%20Argui%C3%A7%C3%A3o%20de%20Inconstitucionalidade.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2954439/mod_resource/content/0/Aula%208%20-%20TRF%20-%20Argui%C3%A7%C3%A3o%20de%20Inconstitucionalidade.pdf)>. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRITO, Edvaldo. *Direito tributário e constituição*: estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *PL n. 2.557/2011*. Institui o Código de Defesa do Contribuinte brasileiro. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=524272>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *PLP 194/2001*. Dispõe sobre os instrumentos de defesa do sujeito passivo da obrigação tributária. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=27050>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *PLP 27/2007*. Estabelece normas gerais em matéria de direitos, deveres e garantias aplicáveis à relação entre contribuintes e administração fazendária e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=345484>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *PLP 285/2005*. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 - Código Tributário Nacional - vedando a suspensão ou o cancelamento de inscrição de pessoas físicas e jurídicas pela Administração Pública em cadastros de contribuintes, salvo a hipótese que especifica. Disponível em: [http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=E356F96](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=E356F96)



D96CA76148867E33BA476CCFA.node2?codteor=331084&filename=Avulso+-PLP+285/2005. Acesso em: 15 jan. 2018.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *PLP 37/2007*. Altera o Código Tributário Nacional. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=347108>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *PLP 38/2007*. Estabelece normas gerais em matéria de direitos, deveres e garantias aplicáveis à relação entre contribuintes e administração fazendária e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=347286>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *PLP 70/2003*. Dispõe sobre os direitos e as garantias do contribuinte e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=62A8D545F3FEAB575CA4AF7853277B81.node2?codteor=152176&filename=Avulso+-PLP+70/2003](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=62A8D545F3FEAB575CA4AF7853277B81.node2?codteor=152176&filename=Avulso+-PLP+70/2003)>. Acesso em: 15 jan. 2018.

CAMPOS, Diogo Leite. O Combate à fraude fiscal e o estado de direito em Portugal. *Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC*, Fortaleza, v.28, n.2, p.99-110, jul./dez., 2008.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19.ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASADO, Leticia. Judiciário solucionou menos de um terço dos processos em 2016. *Folha S.Paulo*. 04/09/2017. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/poder/2017/09/1915689-judiciario-solucionou-menos-de-um-terco-dos-processos-em-2016.shtml>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

CNJ - Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em Números 2017: ano-base 2016/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2017.*

COELHO, Sasha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15. ed. Revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 320.

CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti. Métodos de interpretação e direito tributário. Métodos de interpretação e direito tributário. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*. v. 33, n.2, p. 53-82, jul./dez. 2013.

COSTA, Regina Helena Costa. *Imunidades tributárias*. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

DERZI, Misael Abreu Machado. Limitações ao poder de tributar na constituição de 1988 e sua relação com o CTN. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Sachi Calmon Navarro. *Direito Tributário contemporâneo: 50 anos do Código Tributário Nacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

DIAS, Jefferson Aparecido. *O desafio de garantir os direitos humanos das pessoas idosas no Brasil em razão do envelhecimento da população*. 2009. 277f. Tese (Doutorado em Direitos Humanos e Desenvolvimento). Universidad Pablo de Olavide. Sevilha. 2009.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Teoria geral dos direitos fundamentais*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

FLORES, Joaquin Herrera. *A (re)invenção dos direitos humanos*. Florianópolis: Boiteux. 2009.

GOMES, Antonia Helena Teixeira. *Tributação e sonegação fiscal: um estudo do comportamento do Estado ante a sonegação fiscal*. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp041431.pdf>>. Acesso em: 03 jan. 2018.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. *O problema da causa no direito tributário*. Disponível em: <[bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/15919/14748](http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/15919/14748)>. Acesso em: 02 jan. 2018.

HARADA, Kiroshi. *Direito financeiro e tributário*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

HARADA, Kiyoshi. Carga tributária elevada afugenta os contribuintes. *Genjurídico*. Disponível em <http://genjuridico.com.br/2018/01/19/carga-tributaria-elevada-afugenta-contribuintes/>. Acesso em: 31 mar. 2018.

HUNT, E. K.; HOWARD, J. Sherman. *História do pensamento econômico*. Uma perspectiva crítica. Tradução: José Ricardo Brandão Azevedo e Maria José Cyhlar Monteiro. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

JANINI, Tiago Cappi. A e-Financeira, o direito de fiscalização e os direitos fundamentais dos contribuintes. *Revista Brasileira de Direito*, Passo Fundo, v. 13. n. 2. mai-ago. 2017. p. 261.

JANINI, Tiago Cappi. PULCINELLI, Ana Luiza Godoy. A fiscalização tributária e seus limites: uma análise a partir do princípio da legalidade e dos direitos fundamentais do contribuinte. *Revista de Direito Tributário e Financeiro*. jul/dez. 2016. p. 360-361.

LEITE, Jaime Luiz. *Estatuto do contribuinte: uma necessidade face as exigências do fisco*. 2001. 48f. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC. Florianópolis. 2001.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. *Direitos fundamentais dos contribuintes como limitação ao poder de tributar*. 2004. 217f. Tese (Doutorado Direito Público). Universidade Federal de Pernambuco. Recife. 2004.

LOCKE, John. *Segundo tratado sobre o governo civil*. Rio de Janeiro: Vozes, 2008.

MACHADO, Celso Cordeiro. *Crédito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2000.

MATO DO GROSSO SUL. Tribunal de Justiça. AC: 19274 MS 2009.019274-0.4ª Turma Cível. Relator Desembargador Dorival Renato Pavam. Data de Julgamento: 18/08/2009. Data de publicação; 27/08/2009.

MEIRA, Silvio. *Direito tributário romano*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MELO, José Eduardo Soares. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MELO, José Eduardo Soares. *Curso de direito tributário*. 8ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MIRANDA, Jorge. *Teoria do estado e da constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MORGADO, Jorge Vargas. Derechos fundamentales y derechos humanos. *Revista Argumentum*. Marília, v. 19, n. 1, pp. 193-209, Jan.-Abr. 2018. p. 207. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/567/274>. Acesso em: 06 maio 2018.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *Revista Direito Mackenzie*. Ano 3. n. 2. p. 15. Disponível em: <http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rmd/article/viewFile/7246/4913>. Acesso em: 06 mai. 2018.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NOVELINO, Marcelo. *Direito constitucional*. 6. ed. São Paulo: Método, 2012.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PEREIRA, Ivone Rotta. *A tributação na história do brasil*. São Paulo: Moderna, 1999.

PRIETO, Luis Maria Carzola. *El poder tributário em el estado contemporâneo: um estúdio*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1981.

PROVENZANO, José Antônio. *A evolução da tributação*. Erechim: Gráfica Massochin, 2002.

RIBEIRO, Maria de Fátima. *A incidência tributária ambiental no desenvolvimento econômico sustentável e a função social do tributo*. In: RIBEIRO, Maria de Fátima. (Coord.). *Direito tributário e segurança jurídica*. São Paulo: MP, 2008.

ROSENBLATT, Paulo. *Tributação e direitos humanos: por um estatuto do contribuinte limitador da discricionariedade administrativa*. Disponível em <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/1488>. Acesso em: 15 jan 2018.

ROSSINHOLI, Marisa. Políticas públicas e desenvolvimento econômico: uma relação fundamental. *Argumentum*, Marília, v.1, n.13, p. 165-178, 2012.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário essencial*. 3. ed. São Paulo: Método, 2015.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2001.

SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *Direito constitucional: Teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Ainda a restituição dos tributos “indiretos”. *Genjurídico*. 05/01/2017. Disponível em: <<http://genjuridico.com.br/2017/01/05/ainda-a-restituicao-dos-tributos-indiretos/>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

SENADO FEDERAL. *Parecer (SF) Nº 136*, de 2017. Da Comissão de Assuntos Econômicos, sobre o Projeto de Lei do Senado nº298, de 2011, da Senadora Kátia Abreu, que estabelece normas gerais sobre direitos e garantias do contribuinte. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7336071&disposition=inline#Emenda5>>. Acesso em: 14 mar. 2018.

SENADO FEDERAL. *PLS 298/2011*. Estabelece normas gerais sobre direitos e garantias do contribuinte. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/100458>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

SENADO FEDERAL. *PLS 646/1999*. Dispõe sobre os direitos e as garantias do contribuinte e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/42572>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

SERVA, Fernanda Mesquita. DIAS, Jefferson Aparecido. A repercussão dos direitos fundamentais nas relações particulares a partir de uma teoria crítica de direitos humanos. In: FERREIRA, *Jussara Suzi Assis Borges Nasser*; AMARAL, *Ana Cláudia Corrêa Zuin Mattos do.* (Org.). *Empresa, negócio jurídico e responsabilidade civil*. Florianópolis: Qualis, 2015.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SIQUEIRA, Marcelo Rodrigues de. MOTA, Raquel Gonçalves. A medida da desigualdade tributária. *Revista Argumentum* Marília, v. 13, pp. 117-143, 2012. p.127. Disponível em: <[http://www.unimar.br/biblioteca/publicacoes/direito/ARGUMENTUM\\_13.pdf](http://www.unimar.br/biblioteca/publicacoes/direito/ARGUMENTUM_13.pdf)>. Acesso em: 06 mai. 2018.

TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

TAVARES, André Ramos. *Direito constitucional econômico*. 3. ed. São Paulo: Método, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

VINHA, Thiago Degelo; RIBEIRO, Maria de Fátima. Efeitos socioeconômicos dos tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais. In: PEIXOTO, Marcelo; FERNANDES, Edison Carlos. (Coords.) *Tributação, justiça e liberdade*. Curitiba: Juruá, 200