

1 - INTRODUÇÃO.....	3
1.1 - APRESENTAÇÃO	3
1.2 - JUSTIFICATIVA.....	3
1.3 - PROBLEMA INVESTIGADO.....	4
1.4 - OBJETIVO GERAL	5
1.5 - OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	5
1.6 - DEFINIÇÃO DOS TERMOS UTILIZADOS	5
1.7 - METODOLOGIA	5
1.8 - FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	6
1.9 - ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	6
2 - ASPECTOS HISTÓRICOS E REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	8
2.1 - ASPECTOS HISTÓRICOS	8
2.2 - REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	11
3 - ESTADO: SOBERANIA, TRIBUTAÇÃO E ATIVIDADE FINANCEIRA.....	14
3.1 - CONSIDERAÇÕES PRÉVIAS	14
3.1.1 - <i>Estado e Soberania</i>	15
3.1.2 - <i>O Estado e a tributação</i>	15
3.2 - A ATIVIDADE FINANCEIRA DO PODER PÚBLICO	16
3.2.1 - <i>Embasamento Constitucional</i>	17
3.2.2 - <i>Embasamento Infraconstitucional</i>	18
4 - SISTEMA TRIBUTÁRIO E ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA	20
4.1 - SISTEMA TRIBUTÁRIO	20
4.1.1 - <i>Sistema tributário brasileiro</i>	20
4.1.2 - <i>Sistema fiscal português</i>	27
4.2 - ATIVIDADE ADMINISTRATIVA FISCAL	31
4.2.1 - <i>Administração tributária brasileira</i>	32
4.2.2 - <i>Administração fiscal portuguesa</i>	33
5 - DIREITOS GERAIS DO CONTRIBUINTE	35
5.1 - DIREITOS DO CONTRIBUINTE NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	35
5.1.1 - <i>Direitos reconhecidos na Constituição Brasileira de 1988</i>	36
5.1.2 - <i>Direitos reconhecidos na legislação infraconstitucional</i>	45

5.2 - DIREITOS DO CONTRIBUINTE NO ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS.....	60
5.2.1 - Meios não impugnatórios:.....	61
5.2.2 - Meios impugnatórios.....	65
6 - TENDÊNCIAS DA LEGISLAÇÃO FISCAL E DA DOCTRINA.....	68
6.1 - BRASIL.....	68
6.1.1 - Projeto de Lei Complementar nº. 646/99 do Senado Federal.....	68
6.1.2 – Projeto: lei complementar nº 38/2007 - Câmara dos Deputados.	69
6.2 - PORTUGAL.....	70
6.2.1 - Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.....	71
6.2.2 - Associação Nacional de Contribuintes.....	72
6.2.3 - Associação Fiscal Portuguesa.....	73
6.2.4 – Autoridades Administrativas do MFAP.....	74
6.2.5 - Opinião de populares.....	76
7 - RESULTADOS, DISCUSSÃO E CONCLUSÕES.....	77
7.1 - RESULTADOS.....	77
7.1.1 - Exame da legislação.....	77
7.1.2 - Exame da doutrina.....	85
7.1.3 - Exame da jurisprudência.....	88
7.2 - DISCUSSÃO.....	90
7.3 - CONCLUSÕES.....	95
BIBLIOGRAFIA.....	107
8 - ANEXOS.....	115
8.1 - ANEXO 1 – ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL BRASILEIRA.....	115
8.1.1 - Ministério da Fazenda: estrutura organizacional.....	115
8.1.2 - Organograma do Ministério da Fazenda.....	117
8.2 – ANEXO 2 - ADMINISTRAÇÃO FISCAL PORTUGUESA.....	118
8.2.1 - Ministério das Finanças e Administração Pública: estrutura....	118
8.2.2 - Organograma do MFAP.....	120

CAPÍTULO I

1 - INTRODUÇÃO

1.1 - Apresentação

O presente trabalho trata dos direitos fundamentais reconhecidos ao contribuinte, tanto no Brasil quanto em Portugal, bem como das garantias constitucionais e infraconstitucionais dispensadas à proteção dos mesmos.

Resultou de pesquisa da legislação, de normas complementares pertinentes, da jurisprudência, bem como do levantamento da tipificação de tais direitos e, também, dos instrumentos jurídicos adequados à sua garantia, cujo conhecimento deve interessar ao **Gestor Empresarial**.

1.2 - Justificativa

O Estado, como sociedade politicamente organizada, para atingir seus fins, exerce, além de atividades políticas, sociais, econômicas, judiciais, legislativas, também atividades tipicamente administrativas, e dentre estas, uma *atividade financeira* que visa à obtenção, à administração e ao emprego dos meios patrimoniais necessários à realização do bem-comum, a qual deve desenvolver-se dentro da estrita legalidade, balizada por parâmetros legais claramente definidos. Nabais, (2006, p. 3).¹

A garantia dos direitos do contribuinte constitui-se em tema que desperta o interesse de intelectuais, estudiosos, advogados, juristas, aplicadores do direito em geral, dos próprios contribuintes, bem como de **gestores empresariais**.

As questões aqui colocadas são, principalmente, fruto da inquietação quanto à forma de atuação do Poder Público no desempenho da gestão tributária, face à discussão do assunto em sala de aula, durante o curso, ao se levantar questionamentos sobre a necessidade de se fixar claramente em lei as garantias dos direitos do contribuinte, sobretudo porque, como ensina Calvo Ortega (1998, p. 11 e 12),² os direitos do contribuinte não de estar claramente estabelecidos em lei, principalmente porque:

a) dado o caráter *ex-lege* da obrigação tributária, seu nascimento e conteúdo independem da vontade do contribuinte;

b) é inegável e inevitável a crescente complexidade do sistema tributário (ou

¹ NABAIS, J. C.: Direito Fiscal, 4ª ed. Almedina, Coimbra, 2006.

² CALVO ORTEGA, R.: “Prólogo”, **Derechos y Garantías del Contribuyente**, dir. Checa González, C. y Calvo Ortega, R., Lex Nova, Valladolid, 1998.

fiscal como é denominado em Portugal), bem assim a conseqüente onerosidade para o contribuinte;

c) o reconhecimento e proteção de tais direitos refletem a qualidade e eficiência da Administração Fazendária e dignificam a atividade pública de gestão tributária.

Enfim, a importância do reconhecimento da necessidade de garantias aos direitos do contribuinte fica evidente a partir do momento em que se torna impossível conceber que o Estado possa aumentar cada vez mais seus poderes, e que o contribuinte, sujeito a acatar as determinações expedidas pelo poder estatal – impositivas de pesadas obrigações – não disponha de um sistema legal de normas garantidoras de seus direitos. O reconhecimento de garantias aos direitos do contribuinte constitui-se em marco importante na caracterização do Estado democrático de direito.

Portanto, a opção pelo estudo cuidadoso e diligente deste assunto deve-se à sua indiscutível relevância para a **gestão empresarial**.

1.3 - Problema Investigado

Conquanto de modo geral as relações entre os obrigados tributários e a administração fiscal se desenvolvam pacificamente, é inegável a existência de uma situação conflituosa Fisco/Contribuinte: o Estado tem legalmente o direito de cobrar tributos, o contribuinte deseja estar sujeito a uma tributação justa. Então, o problema que se colocou foi: *que direitos fundamentais são reconhecidos ao contribuinte no Brasil e em Portugal e que garantias constitucionais (e infraconstitucionais) são dispensadas à proteção de tais direitos?*

Algumas questões evidenciam a importância do problema:

a) Pode o Estado, no exercício de seu poder de império, olvidar ao contribuinte as necessárias garantias processuais?

b) Tem o Estado, a pretexto da gestão tributária, a faculdade de devassar a intimidade do contribuinte?

c) A imposição tributária tem limite no direito de propriedade garantido aos cidadãos?

d) As ações “remédios constitucionais” são manejáveis pelo contribuinte contra atos da gestão tributária?

e) Nas múltiplas e intensas relações da Administração Tributária com o contribuinte, não seria este melhor amparado se correspectivamente às suas obrigações tributárias, fossem definidos mais claramente os deveres da Administração?

f) Pode o legislador facilitar a tramitação de procedimentos ante a Administração, nos quais o cidadão seja parte na condição de contribuinte?

Essas questões, somadas a outras peculiaridades da gestão tributária, exigem, para garantia do contribuinte, atuação eficaz:

- a) do legislador, na definição de garantias aos direitos daquele;
- b) dos agentes públicos no desempenho da gestão tributária, em todos os seus procedimentos; e
- c) dos julgadores – administrativos e judiciais – na decisão de questões tributárias lhes submetidas.

1.4 - Objetivo Geral

A expectativa quanto à elaboração deste trabalho foi: conhecer que direitos fundamentais são legalmente reconhecidos ao contribuinte no Brasil e em Portugal e os respectivos sistemas de garantias constitucionais (e infraconstitucionais) voltadas à proteção de tais direitos.

1.5 - Objetivos Específicos

- a) Pesquisar, analisar e comentar as diversas correntes doutrinárias a respeito da matéria; as regras básicas dos direitos fundamentais e gerais dos contribuintes; a jurisprudência dominante, bem como as práticas administrativas atinentes à gestão tributária em Portugal e no Brasil;
- b) avaliar os resultados de trabalhos de normatização sobre o assunto;
- c) conhecer a visão da doutrina a respeito do assunto;
- d) analisar como a matéria está normatizada no direito positivo brasileiro e português;
- e) pesquisar decisões judiciais a respeito do assunto;
- f) evidenciar opiniões da Administração Fazendária e dos contribuintes sobre a matéria.

1.6 - Definição dos termos utilizados

Termos próprios deste ramo do conhecimento, utilizados neste estudo, embora tenham sido, em parte, definidos no capítulo de introdução, e outros que foram surgindo com o desenvolver do trabalho, figuram em lista completa após conclusão da dissertação.

1.7 - Metodologia

A pesquisa foi predominantemente exploratória (bibliográfica), com base na legislação pertinente, em livros – com ênfase nos de direito constitucional e tributário (fiscal), – em artigos doutrinários e na jurisprudência administrativa e judicial. Além da pesquisa bibliográfica, foi feita também pesquisa descritiva, por meio de entrevistas aos responsáveis por diversos setores da Administração Pública em Portugal e no Brasil, que se relacionam

mais direta e freqüentemente com o contribuinte, bem como com entidades representativas de contribuintes, o que contribuiu enormemente para a obtenção de dados e o suporte à discussão do assunto e à formação da opinião registrada nesta dissertação.

1.8 - Fundamentação teórica

Para embasamento teórico foram consultadas obras disponíveis conforme bibliografia indicada ao final. Foi possível analisar o que outros estudiosos relatam sobre o assunto; alguns aspectos históricos, teorias predominantes (e divergentes); abrangência da literatura pertinente; metodologias anteriormente utilizadas para estudo do mesmo assunto, e a que conclusões chegaram.

1.9 - Organização do Trabalho

Este trabalho está dividido em **oito capítulos**. O *primeiro* refere-se à **introdução**, onde é feita a apresentação do assunto; a justificativa da opção pelo tema; a indicação dos objetivos do trabalho; a definição da terminologia específica da pesquisa; a metodologia predominantemente utilizada; a fundamentação teórica e a indicação de como o trabalho está organizado. O *capítulo dois* discorre sobre aspectos históricos julgados relevantes e o embasamento teórico, com referência à bibliografia sobre o tema. O *capítulo três* tece algumas considerações prévias sobre o reconhecimento de garantias aos direitos do contribuinte como marco importante na caracterização do Estado democrático de direito; a imposição tributária como expressão da soberania do Estado, bem assim acerca do embasamento constitucional e infraconstitucional da atividade financeira do Poder Público. O *capítulo quatro* apresenta peculiaridades dos **sistemas tributários e das administrações tributárias de Portugal e do Brasil**. O *capítulo cinco* enumera, de forma pormenorizada, os **direitos gerais** e as correspondentes garantias dos contribuintes, subdividindo-os em Direitos do Contribuinte no Ordenamento Jurídico Brasileiro e Direitos do Contribuinte no Ordenamento Jurídico Português; O *capítulo seis* aponta **tendências das respectivas legislações e da doutrina** em ambos os Países: análises de polêmicos projetos de leis brasileiras que pretendem instituir um *Código de Defesa do Contribuinte*; leis que vigoram em alguns Estados brasileiros, as quais ostentam o pomposo nome de Código de Defesa (ou Direitos) do Contribuinte, bem como manifestações semelhantes de determinados setores da sociedade portuguesa, com vistas a alterações na legislação fiscal. O *capítulo sete*, onde é feito um exame comparativo do objeto do trabalho, evidencia os **resultados** alcançados e, a título de **discussão e considerações de cunho conclusivo**, procura refletir criticamente sobre os dados obtidos na pesquisa, objetivando constatar diferenças e semelhanças existentes entre eles, bem como comparar os resultados e consolidar a visão doutrinária, legal e

jurisprudencial, com destaques para a possível contribuição do estudo e implicações para a prática dos gestores empresariais; as limitações no desenvolvimento do trabalho; o que levou a estes resultados, bem como, a título de sugestão, indica novos rumos para futuras pesquisas. No *capítulo oito*, sob forma de anexos, figuram organogramas das Administrações Tributárias do Brasil e de Portugal.

CAPÍTULO II

2 - ASPECTOS HISTÓRICOS E REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 - Aspectos históricos

Escritos antiqüíssimos relatam, ao lado de protestos dos povos ante as mais variadas formas de tributação, de pleitos por direitos e garantias daqueles sujeitos à imposição tributária. Assim é que, apenas a título de exemplo e curiosidade, podem ser lembrados textos bíblicos, de aproximadamente 1.000 anos aC, onde se lê a respeito de rebeliões ante o peso da cobrança de impostos (I Rs 12:1-15). No antigo Egito, segundo consta de documentos descobertos por arqueólogos, lá pelo ano de 2.423 aC, registraram-se lutas de “*uma imensa legião de trabalhadores que plantavam, construía e arcavam com os altos tributos*”, a exigir um basta no aumento dos impostos. O fato deve ter se repetido inúmeras vezes, como aparece em outra inscrição de aproximadamente 1.167aC, quando “*revoltas populares agitam o Egito, com a maioria da população envolta em tributos pesados.*” Boyer, (1966, p. 261).³ Na Índia, à época com seu governo eminentemente teológico, ainda no século XIII a.C., os sacerdotes estabeleceram sistemas de controle da cobrança de tributos e dos gastos do Estado. A previsão dos mecanismos estava no Código de Manu, documento que determinava as regras econômicas, administrativas, jurídicas e morais da sociedade. Entre os hebreus e os babilônios, havia regras parecidas na Legislação Mosaica e no Código de Hamurabi. Pesquisadores acreditam que também a China tivesse regras de limitação do poder de tributar, e até um órgão responsável pela verificação das despesas públicas na época (Pacheco, 1999).⁴ A Roma antiga com seus exércitos bem estruturados, portanto imbatíveis, construiu seus imensos e ricos palácios, à custa da cobrança de muitos tributos: sobre o patrimônio imobiliário, herança, comércio, produção agrícola, trânsito de pessoas e de mercadorias. *Naquele tempo, todos pagavam tributos: os pobres por existirem e os ricos pelo patrimônio líquido.* Contudo, chegou um momento em que sua voracidade arrecadadora teve que ser contida, sob pena de ver seus domínios esfacelarem-se envoltos em rebeliões. (Viveiros, 2005).⁵

Na Idade Média, em algumas nações da Europa, os contribuintes passam a contar com a garantia de que seus governantes, para criar novos impostos, majorar os antigos,

³ BOYER, O. S.: *Pequena Enciclopédia Bíblica*, RJ, Artes Gráficas Gomes de Souza, RJ, 1966.

⁴ PACHECO, J. C., *50 anos do Tribunal de Constas do Estado de Santa Catarina*, palestra, 07/12/1999, Florianópolis.

⁵ VIVEIROS, R., 2005, *O Gosto Amargo dos Impostos*, Gazeta Mercantil, 25.07.2005.

ou levantar empréstimos forçados, só poderiam fazê-lo com o consentimento de certos órgãos colegiados, – o Parlamento inglês, os Estados Gerais em França e as Cortes em Portugal e Espanha, – que atuavam em nome dos próprios contribuintes. O primeiro grande documento de que se tem notícia, a estabelecer o embrião de direitos e garantias dos contribuintes, indubitavelmente é a Magna Carta, outorgada em 1.215 pelo rei inglês João Sem Terra que, vencido por barões compatriotas, viu-se obrigado a concordar que: *nenhum tributo seria cobrado sem o necessário consentimento do conselho do reino, exceto os de costume, para eventual resgate do rei, elevação de seu filho mais velho a cavaleiro ou para dote da filha mais velha*. Baleeiro, (2004, p. 413 a 415).⁶

No período imediatamente seguinte, que se convencionou chamar de Idade Moderna e vai do ano 1.453 (derrota de Constantinopla para os turcos otomanos) a 1.789 (Revolução Francesa), no qual os pequenos feudos foram sendo transformados em reinos e os pequenos reinos foram crescendo e sendo anexados uns a outros, dando origem aos Estados Nacionais, generalizou-se a cobrança de tributos em moeda e não mais em mercadorias ou prestação de serviços como ocorrera ao longo de toda a Idade Média. Nesse período, fatores como as conquistas ultramarinas, as guerras e o surgimento do mercantilismo acabaram por exigir o aumento de tributos. Cada vez mais, o cidadão via-se obrigado a suprir e financiar os governos, o que gerava grande insatisfação em toda a enorme massa de contribuintes. Na França, por exemplo, os burgueses, camponeses e artesãos se revoltaram contra o rei, por acharem injusto que só os comerciantes, industriais e trabalhadores tivessem a obrigação de pagar pesados impostos, enquanto a nobreza e o clero nada pagavam.⁷

A Secretaria da Receita Federal do Brasil,⁸ à guisa de informação, alinha em sua página na internet alguns dados históricos que ajudam a melhor entender alguns aspectos do **eterno conflito fisco/contribuinte**.

Inicia por destacar que a descoberta de metais preciosos nas Américas resultou, `a época, em enormes mudanças “*na face da Europa, financiou a revolução industrial e proporcionou a ascensão da burguesia como classe social rica e influente*”. Enquanto isso, as colônias, como a América do Norte, o Brasil e toda a América Espanhola, eram explorados e tinham suas riquezas extraídas e mandadas para a Europa sem gerar quase nenhum benefício para os habitantes das próprias colônias.

⁶ BALEEIRO, A. : *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 16ª ed., 2004, Ed. Forense, RJ.

⁷ VIVEIROS, R.: *O Gosto Amargo dos Impostos*, Gazeta Mercantil, 25/07/2005, acessado em 29/01/2007, através de portaltributario.com.br.

⁸ <http://receita.fazenda.gov.br/biblioteca/Estudantes/Textos/HistoriaTributos>. *Os tributos na história da humanidade*, acesso em 29/01/2007.

Nesse período, precisamente em 1789, eclode a Revolução Francesa, marco inicial da Idade Contemporânea. A Revolução que teve como objetivo instaurar a república, proclamava o lema Liberdade, Igualdade e Fraternidade, teve o mérito de produzir a Declaração dos Direitos do Homem, que é um marco na história do ser humano, porque foi o primeiro documento que definiu claramente determinados direitos fundamentais e inalienáveis da pessoa humana.

Ainda nessa época, os Estados Unidos se tornaram independentes da Inglaterra. Uma das principais causas da guerra de independência americana foram os **pesados impostos que a coroa britânica cobrava de suas colônias na América.**

Movimentos de libertação inspiraram várias revoltas importantes ocorridas no Brasil e nas colônias espanholas, nos fins do século XVIII e início do século XIX e tinham por objetivo declarar a independência desses territórios. Dentre essas revoltas, no Brasil, a principal foi a Conjuração Mineira, mais conhecida como Inconfidência Mineira, que entendida como movimento pela libertação do Brasil, foi, a rigor, **o primeiro grande protesto da sociedade brasileira contra a já pesada carga tributária imposta pelo colonizador lusitano.**

Estas poucas notas acima colocadas, naturalmente em termos muito breves, relativamente a uma certa linha de evolução histórico-cultural destes povos, dão uma idéia do eterno conflito Estado/contribuinte, ante o caráter coativo do processo tributário, graças a institutos políticos e jurídicos, que amparam a ação do Poder Público, no campo econômico, para a obtenção dos recursos necessários a seus fins - (Nabais, 2006, p. 469)⁹ e, em posição oposta, a ânsia dos particulares, solícitos por direitos e garantias ante os graves sacrifícios pessoais a que legalmente se acham submetidos. Vários escritores, sob diferentes fórmulas, assinalam a necessidade de constante vigilância para que o direito de tributar não se transforme em direito de oprimir, inclusive ante a possibilidade da supremacia de alguns grupos e classes sociais sobre a grande massa da população.

Nos últimos cem anos a bibliografia financeira, tributária e fiscal enriquece-se rapidamente com inúmeros tratados, dissertações, teses, monografias, artigos doutrinários e trabalhos parlamentares em diversos idiomas - Balleiro, (2004, p. 18),¹⁰ contudo “*é exíguo o desenvolvimento doutrinário do tema das **garantias dos contribuintes.** Talvez a juventude desta disciplina justifique a menor atenção dada a certas matérias pelos tratadistas de direito*

⁹ NABAIS, J. C.: *Direito Fiscal*, 4ª ed. Almedina, Coimbra, 2006.

¹⁰ BALLEIRO, A. : *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 16ª ed., 2004, Ed. Forense, RJ.

fiscal.” Sousa, (1991, p. 5).¹¹

As técnicas legislativas evoluíram. Hoje em dia, as Constituições do Brasil e de Portugal, semelhantemente às de todos os países que se pretendem democráticos, garantem um rol considerável de direitos aos contribuintes, impondo limites ao poder de tributar do Estado, bem como princípios que, se observados, certamente resultaria em maior equidade, com distribuição mais justa do ônus tributário na sociedade.

2.2 - Revisão bibliográfica

A literatura sobre garantias dos direitos dos contribuintes é bastante controversa quanto aos termos classificatórios e quanto à divisão e dos subsegmentos dentro do universo de garantias e direitos dos cidadãos.

Há quem afirme que a maioria das questões de direitos dos contribuintes é constituída por questões de direito fiscal constitucional e que esses direitos se resumem apenas na ampla defesa e no princípio do contraditório. Alves, (2000, p. 15).¹²

Martins (2000, p. 48)¹³ considera-os direitos de segunda geração, inclusos nas cláusulas pétreas da Constituição Federal, dentre os quais se destacam a proibição do confisco por meio de tributos, a preservação da intimidade e privacidade das pessoas e a preservação do sigilo de dados.

Bobbio (1992, p. 24)¹⁴ afirma que o problema fundamental em relação aos direitos do homem, hoje, (e aí incluem-se os direitos dos contribuintes), não é tanto o de justificá-los, mas o de protegê-los.

Delgado (2000, p. 120)¹⁵, – ao alertar para o fato de que a intensidade, no Brasil, de estudos sobre direitos fundamentais do cidadão (quando sujeito em uma relação jurídica tributária), torna-se, na época contemporânea, de valiosa contribuição para o aperfeiçoamento das entidades fiscais brasileiras, – expressa sua convicção de que as garantias e direitos dos contribuintes encontram-se reconhecidos e protegidos por princípios implícitos e explícitos na Constituição Federal e em Tratados e Convenções Internacionais de que o Brasil seja signatário. Acrescenta, o mesmo autor, que, em face dos princípios de maior hierarquização que ordenam nossa Carta Magna, os princípios da estrita legalidade, da

¹¹ SOUSA, D. P. : *As Garantias dos Contribuintes*, 1991, Universidade Lusíada, Lisboa.

¹² ALVES, José Carlos Moreira, in *Direitos Fundamentais do Contribuinte*, coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2000, p. 15.

¹³ MARTINS, I. G. S., in *Direitos Fundamentais do Contribuinte*, coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2000, p. 48.

¹⁴ BOBBIO, Norberto, *A Era dos Direitos, São Paulo*, Campus, 1992, p. 24.

¹⁵ DELGADO, J. A. *Direitos Fundamentais do Contribuinte*, palestra proferida no *XXV Simpósio Nacional de Direito Tributário*, São Paulo, 2000, relatório final publicado pelo CEU – Centro de Extensão Universitária, pesquisas tributária, nova série, nº 6, p. 120.

tipicidade fechada e da reserva absoluta de lei formal são direitos e garantias que protegem, individualmente, cada contribuinte, o que exige do Estado, através de seus agentes, *respeito à dignidade, à imagem, à propriedade, à intimidade, à liberdade do ser humano, sem se afastar, também, da guarda aos princípios da moralidade e da confiabilidade na atuação estatal.*

Torres (2000, p. 186)¹⁶ discorda, em parte, de Delgado ao expressar entendimento de que os princípios da legalidade, tipicidade e reserva de lei formal são cláusulas pétreas, da Constituição Federal, embora não o sejam a “estrita” legalidade, a tipicidade “fechada” e a reserva “absoluta” de lei formal, conceitos doutrinários e, não raro, ideológicos.

Fernández Junquera (1998, 81 e ss)¹⁷ reúne os direitos do contribuinte em quatro grupos bem distintos: a) direitos reguladores das **relações do contribuinte com a Administração**; b) direitos reguladores da **conduta da Administração**; c) direitos reguladores dos **procedimentos**; e d) direitos de **conteúdo econômico**.

Nabais (2006, p. 361 e ss)¹⁸ põe em destaque algumas considerações no tocante às garantias dos contribuintes, quais sejam: 1) evidenciam-se através de um conjunto de meios, instrumentos ou mecanismos criados pela ordem jurídica com o objetivo ou finalidade direta ou imediata de evitar ou sancionar a violação dos direitos ou interesses, legalmente protegidos, dos particulares face à administração tributária; 2) a inexistência, no ordenamento jurídico português, de uma lei que reúna e codifique o conjunto das garantias dos contribuintes; 3) e que por conveniência e racionalidade podem ser analisadas em dois grupos bem distintos: **a) medidas não impugnatórias**, pelas quais o contribuinte procura evitar ou prevenir a violação dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos e **b) medidas impugnatórias**, através das quais ataca ou contesta atuações da administração tributária que lesem ou prejudiquem seus direitos ou interesses protegidos em lei.

À guisa de conclusão desta seção, oportuno aportar aqui ensinamentos publicados no Guia do Fisco (2006, p. 181 e ss),¹⁹ sobre a necessidade de equilíbrio na relação Fisco/Contribuinte: “a eficácia e justiça de qualquer sistema fiscal dependem necessariamente da definição genérica e rigorosa, por via da lei, dos seus *princípios fundamentais*, dos *direitos*

¹⁶ TORRES, R. L., palestra proferida no *XXV Simpósio Nacional de Direito Tributário*, S P, 2000, relatório final publicado pelo CEU – Centro de Extensão Universitária, pesquisas tributária, nova série, nº 6, p. 186.

¹⁷ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: em *Derechos y Garantías del Contribuyente*, coordenadores Checa González, C. y Calvo Ortega, R., Lex Nova, Valladolid, 1998, p. 81 e ss.

¹⁸ NABAIS, J. C.: *Direito Fiscal*, 4ª ed. Almedina, Coimbra, 2006.

¹⁹ GUERREIRO, A. B. L. *Guia do Fisco*, 2006, INFORFI, Lisboa.

dos contribuintes e dos poderes da administração fiscal” e, ao ensejo, enumera como direitos dos contribuintes: a) sujeição do Estado ao princípio da legalidade para a criação dos impostos, bem assim outros aspectos que lhe são conexos, como a definição do âmbito e taxas de sua incidência (no Brasil denominadas alíquotas), crimes e sanções fiscais; b) certeza e segurança na definição das situações tributárias; c) celeridade nos procedimentos cuja delonga prejudique o contribuinte; d) confidencialidade dos dados com natureza pessoal dos contribuintes, sejam pessoas singulares ou coletivas; presunção da verdade das declarações, extensiva à sua escrita, se esta estiver organizada segundo a lei comercial e fiscal; e) amplo direito de informação no que tange às suas relações com a administração fiscal; f) direito à fundamentação e notificação dos atos da administração fiscal que lhe digam respeito; g) direito a juros indenizatórios em caso de pagamento indevido causado por erro, de fato ou de direito, imputável à administração; e, ainda, h) direito de audição, reclamação, impugnação e oposição..

CAPÍTULO III

3 - ESTADO: SOBERANIA, TRIBUTAÇÃO E ATIVIDADE FINANCEIRA

3.1 - Considerações prévias

Somente o **Direito** pode assegurar as necessárias condições de equilíbrio imanentes à própria coexistência dos seres humanos, proporcionando à coletividade e a cada indivíduo o pleno desenvolvimento de suas faculdades e a satisfação de suas necessidades sociais, ao regular a possibilidade objetiva das ações humanas.

As **Constituições**, como leis fundamentais das nações politicamente organizadas, via de regra, trazem em seu bojo normas que, além de estruturarem o próprio Estado, reconhecem e protegem os valores essenciais da vida em sociedade, inclusive quanto às garantias de direitos do cidadão em face do Poder Estatal.

A **Doutrina** – “produção científica dos doutores, juristas e estudiosos do Direito (e nesse caso do Tributário), constituída pela elaboração de conceitos, explicação de institutos jurídicos da tributação, métodos de interpretação, enfim, de sistematizações encontráveis na literatura tributária” (Nogueira, 1990, p. 72)²⁰, conquanto não integre as fontes formais de direito (Nabais, 2006, p. 211),²¹ – auxilia na construção de novas figuras jurídicas e na elaboração de princípios gerais de direito, os quais, invariavelmente, influenciam os legisladores, juízes, advogados e outros aplicadores do direito, no reconhecimento e proteção dos direitos do contribuinte, ante a atuação do Estado.

A **Jurisprudência** revela, dia-a-dia, a tendência abalizada dos tribunais, que na interpretação e aplicação do direito positivo, adaptando-o a casos concretos, reiteradamente submetidos a seu julgamento, evidencia o reconhecimento dos direitos do contribuinte e a conseqüente necessidade de proteção dos mesmos.

A **Atividade Legislativa** – própria dos legisladores – apesar de alguns percalços, tem concretizado progressivamente a garantia dos direitos do contribuinte.

O **Direito Financeiro**, o **Direito Tributário**²² e o **Direito Administrativo**, em seus respectivos estágios atuais de sistematização, como ramos didaticamente autônomos da ciência jurídica, ao mesmo tempo em que legitimam a atuação do Estado, estabelecem parâmetros a essa atuação, o que inegavelmente contribui para a conquista de garantias aos direitos do contribuinte.

²⁰ NOGUEIRA, R. B.: **Curso de Direito Tributário**, 10ª ed. Editora Saraiva, São Paulo, 1990.

²¹ NABAIS, J. C.: **Direito Fiscal**, 4ª ed. Almedina, Coimbra, 2006.

²² Convém notar que em Portugal o Direito Tributário preferencialmente é denominado Direito Fiscal.

O reconhecimento de garantias aos direitos do contribuinte constitui-se em marco importante na caracterização do **Estado democrático de direito**.

3.1.1 - Estado e Soberania

Para que o Estado atinja suas finalidades, a sociedade lhe confere uma qualidade invulgar e exclusiva: a soberania – que é o poder que ele possui de, em nome da própria sociedade, fixar normas de comportamento que devem ser obedecidas por todos os membros do organismo social (Haddad, 2000, p. 11),²³ ou ainda, a expressão do poder jurídico mais alto, significando que, dentro dos limites da jurisdição do Estado, este é que tem o poder de decisão em última instância, sobre a eficácia de qualquer norma jurídica (Dallari, 1972, p. 74).²⁴ Na cristalina lição de Bevilacqua (1999, p. 25),²⁵ é a autoridade superior, que sintetiza, politicamente e segundo os preceitos do direito, a energia coativa do agregado nacional. Enfim, um Estado soberano não reconhece outro poder superior ao seu, no âmbito internacional, nem tampouco conhece outro poder que lhe seja igual, no âmbito interno (Oliveira, 1997, p. 235).²⁶

A organização social encontra sua expressão máxima no “ideal de Constituição”, por conseguinte, “*no Direito Constitucional, cujas normas, além de protegerem os valores fundamentais da vida em sociedade, estruturam o próprio Estado, que tem como função maior permitir e assegurar a sobrevivência da organização social*” (Hesse, 1991, p. 26).²⁷

3.1.2 - O Estado e a tributação

A atividade financeira do Estado, com a necessária e indispensável imposição tributária, é uma consequência natural da criação e desenvolvimento do mesmo. Como decorrência das necessidades do Estado em gerar recursos para sua manutenção e a dos governos que o administram, é fenômeno que surge no campo da Economia (fato), sendo reavaliado na área de Finanças Públicas (valor) e normatizado pela Ciência do Direito (norma). (Martins, 2000, p. 10).²⁸

É praticamente impossível precisar quando e onde o elemento humano, pela

²³ HADDAD, RICHARD. : **Direito Tributário**, Ed. Pró-Concurso, SP, 2000, p. 11.

²⁴ DALLARI, D. A.: **Elementos de Teoria Geral de Estado**, Editora Saraiva, São Paulo, 1972, p. 74.

²⁵ BEVILÁQUA, C. apud MALUF, SAHID, **Teoria Geral de Estado**, Ed. Saraiva, SP, 1999, p. 25.

²⁶ OLIVEIRA, R. F.: **Direito Tributário**, organizado por Bandeira de Mello, C. A., Malheiros Editores, São Paulo, 1997, p. 235.

²⁷ HESSE, KONRAD: **A Força Normativa da Constituição**, (tradução de Gilmar Ferreira Mendes), Editora Fabris, Porto Alegre, 1991, p. 26.

²⁸ MARTINS, I. G. S.: **Curso de Direito Tributário**, 7ª ed, Edit. Saraiva, São Paulo, 2000, p. 10.

primeira vez, teria lançado mão da “tributação” para sustentar o clã dominante ou suprir as necessidades de algum tipo incipiente de “administração pública”, se assim poderiam ser entendidos os gastos com algo que de alguma forma seria de uso comum ou de alguma utilidade para todos da “comunidade”.

Desde a colaboração espontânea e natural de filhos, genros e agregados ao clã, até a exigência de trabalhos forçados ou a obrigação de entrega – periódica ou única, de algum produto pelos inimigos vencidos – as idéias de contribuição obrigatória evoluíram “*pari passu*” com a história da humanidade.

Há notícias da exigência de prestações compulsórias a partir do surgimento de núcleos urbanos sedentários, em substituição ao nomadismo dos povos caçadores, prestações estas que foram gradativamente evoluindo até a instituição definitiva dos tributos.

A maioria dos historiadores do mundo todo concorda que à medida que os povos nômades – dedicados à caça, à pesca e à colheita de produtos nativos – passaram à atividade agrícola, tornando-se sedentários, surgiram as aglomerações humanas estáveis, berço das cidades e das civilizações. Concomitantemente surgia a cobrança de “tributos” e, conseqüentemente, criavam-se alguns tipos de normas, de início, provavelmente orais, para regular essa atividade.

3.2 - A atividade financeira do Poder Público

A simples existência do Estado requer um elevadíssimo custo, em face dos recursos humanos e materiais necessários à sua organização (Nabais, 2006, p. 3 e 4).²⁹ O cumprimento de seus desígnios, por outro lado, envolve, também, um expressivo dispêndio de recursos financeiros (Jardim, 2000, p. 34).³⁰

A forma de agir a que o Estado está obrigado, para atingir legitimamente seus fins, que em última análise nada mais é que proporcionar a todos o bem-comum, que por sua vez depende: – da *prestação de serviços públicos* ⁽³¹⁾, do exercício regular do *poder de polícia* ⁽³²⁾, e de uma enérgica, eficiente e equilibrada ação de *intervenção no domínio*

²⁹ NABAIS, J. C.: Direito Fiscal, 4ª ed. Almedina, Coimbra, 2006.

³⁰ JARDIM, E. M. F: **Manual de Direito Financeiro e Tributário**, 5ª ed. Editora Saraiva, SP, 2000, p. 34.

³¹ **Serviço público**: “É a prestação de utilidade ou comodidade materialmente fruível diretamente pelos administrados, pelo Estado ou por quem faça suas vezes, sob regime de direito público” BANDEIRA DE MELLO, C. A: **Prestação de Serviços Públicos e Administração Indireta**, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1973, p. 20

³² **Poder de polícia**: – Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. **Código Tributário Nacional**, art. 78.

econômico ⁽³³⁾, – exige que ele assuma um número cada vez maior de encargos. Portanto, ao lado das atividades políticas, sociais, econômicas, administrativas, educacionais, policiais, etc, exerce ele, também, uma atividade financeira, visando à obtenção, à administração e ao emprego de meios patrimoniais que lhe permitam suportar os encargos inerentes à realização do aperfeiçoamento da vida em sociedade, que logicamente legitima seu poder de tributar.

O Estado não deixa de ser uma grande associação. Como tal existe para o atingimento de certos fins que dizem respeito aos interesses da própria coletividade. É a atividade política que determina a escolha dos objetivos que devem ser perseguidos prioritariamente, visto que não é possível atingir a todos simultaneamente. Isto se dá em razão da escassez de recursos. Fundamentalmente o Estado dispõe daquilo que arrecada na sociedade, geralmente de forma autoritária e coercitiva (Bastos, 2001, p. 3).³⁴

Observa a professora Zanella Di Pietro (1998, p. 17),³⁵ que “*o conceito de serviço público ampliou-se para abranger serviços sociais, comerciais e industriais antes privativos do particular; o poder de polícia estendeu-se a áreas onde antes não se fazia necessário, como a proteção ao meio ambiente e a defesa do consumidor; a atuação do Estado estendeu-se à esfera da atividade econômica de natureza privada*”.

É praticamente impossível discorrer sobre a atividade financeira do Estado sem levar em conta seu embasamento constitucional (Direito Constitucional) e sua dependência e relação com o Direito Administrativo, o Direito Financeiro, o Direito Tributário (ou o Direito Fiscal, como é denominado em Portugal).

3.2.1 - Embasamento Constitucional

Direito Constitucional – representa o tronco da “árvore do direito”, donde nascem os diversos ramos da ciência jurídica (Harada, 2001, p. 38).³⁶ Logicamente, a atividade financeira do Estado encontra seus fundamentos basilares na própria Constituição, por conseguinte, torna-se, em parte, objeto do Direito Constitucional. No Brasil, é a Constituição Federal que estabelece o poder de tributar, especifica os tributos, delinea os princípios informadores da atividade financeira pública, enfim, configura o arcabouço do

³³ **Intervenção no domínio econômico:** É a atuação do Estado na atividade econômica por meio de seu poder normativo, elaborando leis de combate ao abuso do poder econômico, de proteção ao consumidor, leis tributárias de natureza extrafiscal conferindo-lhes caráter ordinatório; pelo estímulo ou desestímulo a determinada atividade econômica pelo exercício de seu poder de polícia; pelo fomento a atividade econômica, através de financiamentos públicos; pela assunção direta da atividade econômica. HARADA, K. **Direito Financeiro e Tributário**, 8ª ed. Editora Atlas, São Paulo, 2001, p. 28.

³⁴ BASTOS, C. R. : **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**, 8ª ed., Editora Saraiva, São Paulo, 2001, p. 3.

³⁵ ZANELLA DI PIETRO, S. M. : **Direito Administrativo**, 10ª ed. Ed. Atlas, São Paulo, 1998, p. 17.

³⁶ HARADA, K. : **Direito Financeiro e Tributário**, 8ª ed, Ed. Atlas, São Paulo, 2001, p. 38.

Sistema Tributário Nacional. Embora deixe a cargo da legislação infraconstitucional o trabalho de detalhamento ⁽³⁷⁾, preocupa-se ela em estabelecer disposições gerais sobre a tributação; limitações ao poder de tributar; discriminação das rendas tributárias por fontes de arrecadação e pelo produto arrecadado; normas sobre finanças públicas; estrutura dos orçamentos públicos; elaboração das leis orçamentárias e, ainda, fiscalização e controle da execução orçamentária. O mesmo pode-se afirmar da Constituição Portuguesa: é ela quem estabelece os princípios jurídicos da tributação e modela o sistema fiscal. Na clara lição de Nabais (2006, p. 127)³⁸: evidencia-se através de “*um conjunto de princípios jurídico-constitucionais disciplinadores, ao mais elevado nível, quer de **quem**, de **como** e de **quando** pode tributar, quer do **que** e do **quanto** tributar...*” (grifos do autor).

3.2.2 - Embasamento Infraconstitucional

Direito Administrativo – a atividade financeira do Estado, como parte expressiva da Administração Pública, em seus aspectos técnico-funcionais submete-se às regras de direito administrativo: funcionamento dos órgãos da atividade pública, o quadro de funcionários e a definição de suas atribuições, o exercício das atividades de fiscalização, imposição e arrecadação. Enfim, as atividades vinculadas: à imposição tributária e à arrecadação de tributos; à aplicação dos recursos públicos pelas autoridades competentes; à elaboração, execução e fiscalização orçamentária, – constituem atividades administrativas por excelência.

Direito Financeiro – para disciplinar os aspectos jurídicos da atividade financeira estatal em suas diferentes manifestações: órgãos que a exercem, meios em que se exterioriza e conteúdo das relações que originam, surgiu um conjunto sistematizado de normas denominado Direito Financeiro (Fonrouge, 1970, p. 28).³⁹ Portanto, a disciplina que se ocupa da atividade financeira do Estado – receita, despesa e gestão – sob o ponto de vista jurídico é o Direito Financeiro (Oliveira e Horvath, 1997, p. 20).⁴⁰

Direito Tributário – O Direito Tributário (ou Direito Fiscal, como é denominado em Portugal), é uma das partes em que cientificamente se divide o Direito

³⁷ A Constituição Federal brasileira exige sete vezes Lei Complementar no capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional: art. 146; 148; 153, VII; 154, I; 155, XII; 156, III e 161.

³⁸ NABAIS, J. C.: *Direito Fiscal*, 4ª ed. Almedina, Coimbra, 2006.

³⁹ FONROUGE, C. M. G.: *Derecho Financiero*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1970, p. 28.

⁴⁰ OLIVEIRA, R. F. e HORVATH, E.: *Manual de Direito Financeiro*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1997, p. 20.

Financeiro (Calvo Ortega, 2001, p. 51).⁴¹ Disciplina um dos objetos do Direito Financeiro, qual seja, a receita pública, e nessa, apenas uma parcela daquela concernente à derivada, isto é, a receita tributária (Harada, 2001, 287).⁴² Constitui o Direito Tributário “o ramo do direito público que rege as relações entre o Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado no que se refere à obtenção de receitas correspondentes ao conceito de tributos” (Souza, 1975, p. 19),⁴³ ou na conceituação de Nogueira: “é a disciplina da relação entre fisco e contribuinte, resultante da imposição, arrecadação e fiscalização dos tributos” (1989, p. 30)⁴⁴, ou, ainda, na lição de Calvo Ortega, (2001, p. 51): “es un conjunto de principios y normas jurídicos que regulan la obtención de ingresos por parte de los entes públicos por medio del tributo”⁽⁴⁵⁾ (grifo do próprio autor).

Em Portugal admitem-se as seguintes conceituações (Nabais, 2006, p. 3 e 4):⁴⁶

a) **direito financeiro**: conjunto de normas jurídicas que disciplinam a atividade financeira do Estado e demais entes públicos, ou, o complexo de normas jurídicas que disciplinam a obtenção e distribuição do dinheiro necessário ao funcionamento dos entes públicos e, bem assim, à gestão dos bens propriedade desses mesmos entes;

b) **direito tributário**: é parte do direito financeiro, constituído pelas normas que disciplinam a generalidade das receitas coativas de natureza contributiva;

c) **direito fiscal**: normas que disciplinam a obtenção, pelo Estado e demais entes públicos, de receitas coativas unilaterais, isto é, direito dos impostos; e

d) **direito orçamentário**: confunde-se com um setor do direito administrativo no que respeita à organização e funcionamento da administração financeira do Setor Público, envolvendo inclusive normas de contabilidade pública.

⁴¹ CALVO ORTEGA, R. : **Curso de Derecho Financiero, I Derecho Tributario** (parte general) 5ª edição, Ed. Civitas, 2001, p. 51.

⁴² HARADA, K. ob. cit. p. 287.

⁴³ SOUZA, R. G.: **Compêndio de Legislação Tributária**, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1975, p. 19

⁴⁴ NOGUEIRA, R. B.: **Curso de Direito Tributário**, 9ª ed, Editora Saraiva, São Paulo, 1989, p. 30.

⁴⁵ Ob. cit. p. 51.

⁴⁶ NABAIS, J. C.: **Direito Fiscal**, 4ª ed. Almedina, 2006, Coimbra.

CAPÍTULO IV

4 - SISTEMA TRIBUTÁRIO E ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

4.1 - Sistema tributário

Constitui um sistema todo conjunto de elementos organizados de tal sorte que a alteração de um deles cause alteração no todo (Bastos, 2001, p. 106).⁴⁷

Uma análise dos direitos e garantias do contribuinte depende substancialmente de uma clara visão do Sistema Tributário e da Administração Tributária da entidade tributante a que esteja sujeito o obrigado tributário. De forma sucinta, afirma José Afonso da Silva (1975, p. 21):⁴⁸ “*Chama-se Sistema Tributário o conjunto, mais ou menos coerente, de instituições, regras e práticas tributárias, consideradas seja nas suas recíprocas relações, seja quanto aos efeitos globalmente produzidos sobre a vida econômica e social*”. Alerta o mesmo autor que o sistema deve envolver organicidade. Assim, a simples enumeração dos tributos não é suficiente, mas deve haver outros elementos, como princípios e definições básicas, que denotem harmonia e coerência dos componentes. Ou, conforme preleciona Nogueira (1990, p. 22):⁴⁹ “*O conceito de sistema tributário exige certa coordenação dos diferentes tributos entre si, com o sistema econômico dominante e com os fins fiscais, extrafiscais e parafiscais da imposição*”.

Portanto, sistema pressupõe um conjunto de elementos organizados de forma harmônica, formando um todo uniforme através de princípios gerais que presidem o agrupamento desses elementos. Em matéria tributária, por princípios gerais, há de se compreender, naturalmente, aqueles comandos maiores que delimitam a imposição tributária.

4.1.1 - Sistema tributário brasileiro

O Sistema Tributário Brasileiro pode ser definido como o quadro orgânico de normas tributárias inscritas, primeiramente no plano constitucional e, secundariamente, implementadas no patamar infraconstitucional, no caso, por meio de legislação de timbre complementar, em consonância com o art. 146, inciso III, da Constituição Federal. Tal Sistema é, acima de tudo, uma carta de direitos do contribuinte contra a excessiva e reconhecida carga tributária da Federação Brasileira (Martins, 2000, p.3).⁵⁰

Pode-se afirmar que o Sistema Tributário Brasileiro é rígido, quanto aos

⁴⁷ BASTOS, C. R.: *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, 8ª ed., Ed. Saraiva, SP, 2001. p. 106.

⁴⁸ SILVA, J. A.: *Sistema Tributário Nacional*, Editora Resenha Tributária/IBDT, São Paulo, 1975, p. 21.

⁴⁹ NOGUEIRA, R. B.: *Curso de Direito Tributário*, 10ª ed., Editora Saraiva, São Paulo, 1990. p. 122.

⁵⁰ MARTINS, I. G. S.: *Curso de Direito Tributário*, 7ª ed, Edit. Saraiva, São Paulo, 2000, p. 13.

impostos, porque a CF/88 relaciona, um a um, todos os impostos que as pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) podem, em suas respectivas competências privativas, instituir e exigir de seus contribuintes (Cassone, 2003, p 24).⁵¹

A partir da Emenda Constitucional nº 18/65, cujas linhas gerais são mantidas na CF/88 (art. 145 a 162), o Sistema Tributário Brasileiro acha-se embasado em dois pressupostos fundamentais: primeiro, consolidação dos impostos de idêntica natureza em figuras unitárias, levando-se em conta suas bases econômicas; segundo, concepção do sistema tributário, considerando-se a integração nos planos econômico e jurídico nacionais – em lugar do critério histórico, de origem essencialmente política – pela coexistência harmônica de quatro subsistemas tributários autônomos: federal, estadual, municipal e o do Distrito Federal (Silva, 1992).⁵²

Diferentemente do que ocorre em Portugal, onde apenas os impostos (mas não as taxas) devem submissão ao princípio da legalidade, o sistema brasileiro tem como núcleo o tributo, em seu significado genérico, cuja definição legal figura no artigo 3º do CTN: “*tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa, plenamente vinculada*”. Compõe-se de cinco espécies de tributos: 1) impostos, 2) taxas, 3) contribuição de melhoria, 4) contribuições especiais e 5) empréstimo compulsório.

4.1.1.1 - Espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro

Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal.⁵³

Os impostos componentes do Sistema Tributário Brasileiro são exclusivamente os previstos na CF/88. Todavia a CF/88 (art. 154, I) permite à União criar, *mediante lei complementar, novos impostos, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos já discriminados na Constituição* – é o que se chama competência residual, bem como (art. 154, II), *na iminência ou no caso de guerra externa, instituir impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação* –

⁵¹ CASSONE, V.: *Direito Tributário*, 15ª ed, Ed. Atlas, São Paulo, 2003.

⁵² SILVA, J. A.: *Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda*, Publicação nº 6 da Fundação Getúlio Vargas, Brasília, 1992, p. 41.

⁵³ Código Tributário Nacional, art. 16.

doutrinariamente denominada competência extraordinária.

Os impostos são federais, estaduais ou municipais. O Distrito Federal, sede do Governo da União, possui competência cumulativa (impostos estaduais e municipais).

O CTN reúne os impostos em quatro grupos: a) sobre o comércio exterior; b) sobre o patrimônio e a renda; c) sobre a produção e a circulação; e d) os impostos extraordinários.

Os impostos sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais do País, pela CF/88 passaram ao âmbito do ICMS, incluso no grupo dos impostos sobre a produção e a circulação.

Taxas – podem ser criadas e exigidas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, mas são limitadas ao âmbito de suas respectivas atribuições. Têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.⁵⁴ Portanto, duas são as espécies de taxas: as de polícia e as de serviços. As taxas não podem ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto (CF/88, art. 145, § 2º).

Contribuições de melhoria – podem ser criadas e exigidas pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal, no âmbito de suas respectivas atribuições, tendo em vista obras públicas de que decorram benefícios aos proprietários de imóveis.⁵⁵

Contribuições sociais – as contribuições sociais, genericamente denominadas pela doutrina de contribuições especiais, são tributos exigidos:

- a) da sociedade, para assegurar direitos relativos à saúde, previdência e assistência social;
- b) dos empregadores, para serviço social e o sistema sindical;
- c) daqueles que desenvolvem determinadas atividades econômicas, como instrumento de intervenção do Governo Federal no domínio econômico;
- d) de determinados trabalhadores e profissionais, para o custeio dos serviços de entidades representativas de categorias profissionais ou econômicas;
- e) dos servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios, para custeio dos respectivos sistemas de previdência e assistência social.

Empréstimo compulsório – a natureza do empréstimo compulsório tem sido alvo de controvérsias doutrinárias. Sob o aspecto puramente doutrinário, pode-se defender a

⁵⁴ Código Tributário Nacional, art. 77.

⁵⁵ Código Tributário Nacional, art. 81.

natureza contratual do empréstimo compulsório. Contudo, sob a ótica do direito positivo vigente (texto da CF/88), o empréstimo compulsório é um verdadeiro tributo. Tanto assim que o artigo 148, II, determina a obediência ao princípio da anterioridade para a criação de empréstimo compulsório, no caso de investimento público.

Pela ótica das atividades empresariais, os tributos podem ser classificados em:

- a) impostos sobre a Produção e a Circulação de Mercadorias e Serviços: IPI, ICMS e ISS;
- b) contribuições sobre o Faturamento: PIS e COFINS;
- c) tributos sobre o Patrimônio e as Transferências Patrimoniais: IPTU, IPVA, ITR, ITBI;
- d) Contribuições Sociais e Encargos Trabalhistas: INSS, FGTS;
- e) Tributos sobre Operações Financeiras: IOF, CPMF, IRRF;
- f) Tributos sobre a Renda das Pessoas Jurídicas: IRPJ e CSLL (Lucro Real, Presumido e Arbitrado);
- g) Tributos sobre o Comércio Exterior: Importações e Exportações (Benefícios Fiscais).

4.1.1.2 - Fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade

Fala-se que um tributo é fiscal, quando sua imposição objetiva tão-somente propiciar a arrecadação de recursos financeiros à pessoa jurídica de direito público interno que o institui.

Diz-se que um tributo é extrafiscal, quando sua imposição não visa unicamente à arrecadação de recursos financeiros, mas, também, corrigir situações econômicas ou sociais anômalas, bem como alcançar objetivos perseguidos pelas políticas cambial, do comércio exterior e monetária.

A parafiscalidade representa uma espécie tributária destinada a custear encargos paralelos aos da Administração Pública direta, cuja atividade o Estado tem interesse em desenvolver. Assim, a expressão parafiscal designa certos tributos que ora são verdadeiros impostos, ora taxas, e, às vezes, um misto destas duas categorias e que, por delegação, são arrecadadas por entidades beneficiárias (Nogueira, 1980, p. 181).⁵⁶ Exemplos: as contribuições arrecadadas pelo INSS, SESC, SESI, SEST, SENAI, SENAC, SENAR, SENAT, etc. As contribuições parafiscais ou especiais são tributos, pois, segundo a CF/88,

⁵⁶ NOGUEIRA, R. B.: *Curso de Direito Tributário*, 5ª ed., Editora Saraiva, São Paulo, 1980. p. 181.

devem obedecer ao regime tributário normal.

4.1.1.3 - Elementos fundamentais do Sistema Tributário Brasileiro

Encontram-se no Sistema Tributário Brasileiro os seguintes elementos fundamentais:

A - Discriminação das rendas tributárias

É a partilha das rendas entre os membros autônomos da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Os impostos foram distribuídos às pessoas jurídicas de direito público interno. São, portanto, privativos. Seus pressupostos de incidência já estão expressamente previstos na CF, um a um. Significa outorga de competências (para legislar, arrecadar ou fiscalizar tributos) e o estabelecimento de direitos de participação no produto da arrecadação. Para estruturar o Sistema Tributário e partilhar as diversas fontes de renda, a Constituição Federal adotou a solução de, em primeiro lugar, escolher as figuras fiscais que fariam parte do sistema (espécies de tributos) e, depois, distribuir as rendas tributárias entre as diversas unidades políticas da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

a) Os impostos federais (competência privativa da União), nominalmente citados na Constituição Federal, são os seguintes:

I. I. - imposto sobre a importação;

I. E. - imposto sobre a exportação;

I. R. - imposto sobre a renda;

IPI - imposto sobre produtos industrializados;

IOC - imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

ITR - imposto sobre a propriedade territorial rural;

IGF - imposto sobre grandes fortunas (não regulamentado), e

IEG - impostos extraordinários de guerra (competência extraordinária).

A União pode, ainda, criar novos impostos, ante a superveniência de determinadas circunstâncias (competência residual).

b) São impostos estaduais:

ITCMD - imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;

ICMS - imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transportes e comunicações; e

IPVA - imposto sobre a propriedade de veículo automotor.

c) Os impostos municipais são:

IPTU - imposto predial territorial urbano;

ITBI - imposto sobre a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, e

ISSQN – imposto sobre serviço de qualquer natureza.

Ao Distrito Federal cabem os impostos estaduais e municipais. Os Territórios Federais, se existissem na atualidade, integrariam a União e não possuiriam competência tributária. A CF/88 transformou os últimos Territórios Federais de Roraima e do Amapá em Estados Federados. Por sua vez, extinguiu o Território de Fernando de Noronha, que teve sua área reincorporada ao Estado de Pernambuco.

Quanto às taxas e contribuições de melhoria, a Constituição Federal distribui a competência à União, ao Distrito Federal, aos Estados e aos Municípios, no âmbito das atribuições próprias de cada entidade. São, portanto, tributos comuns. Seus pressupostos de incidência são os mesmos nos três níveis de governo.

B - Repartição das receitas tributárias

Conforme critérios estabelecidos na própria Constituição Federal, do produto da arrecadação de alguns tributos federais, uma parte é transferida para os Estados e os Municípios. Semelhantemente, parte dos tributos estaduais é transferida aos Municípios.

C - Limitações constitucionais ao poder fiscal ou poder de tributar.

Poder Fiscal é o poder que o Estado (nação politicamente organizada) possui de criar tributos e exigi-los das pessoas que se encontrem sob sua soberania. Compete à lei complementar: dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Não obstante a CF/88 estabelecer que a lei complementar regulará as limitações do poder de tributar, ela própria já as estabelece mediante a consagração de princípios constitucionais da tributação, além das imunidades tributárias.

4.1.1.4 - Princípios constitucionais tributários

A CF/88 subordina o Sistema Tributário Nacional a diversos princípios que constituem verdadeiras garantias constitucionais dos contribuintes. É pacífica na doutrina brasileira a classificação dos princípios constitucionais tributários em: a) princípios gerais, porque se referem a todos os tributos; b) princípios especiais, previstos em função de

situações especiais; c) princípios específicos, aqueles pertinentes a determinados tributos, e d) princípios próprios dos impostos.

A - Princípios gerais

Expressos na CF/88, todos eles dirigidos à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, impondo-lhes proibições, nos seguintes termos: *é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

- a) exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (da estrita legalidade ou de reserva legal);
- b) instituir tratamento desigual entre contribuintes que estejam em situação equivalente (da igualdade);
- c) cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (da irretroatividade);
- d) cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (da anterioridade);
- e) cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (da anterioridade nonagesimal, aplicável às contribuições sociais);
- f) utilizar tributo com efeito de confisco (da não-confiscatoriedade);
- g) estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais (da liberdade de tráfego).

B - Princípios especiais

Previstos expressamente na CF/88, três são dirigidos à União, os quais lhe *vedam:*

- a) instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País (da uniformidade geográfica);
- b) tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes (da isonomia na tributação da renda dos títulos públicos e da remuneração dos agentes públicos);
- c) instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal

e dos Municípios (respeito à autonomia tributária de cada ente federativo).

Outros princípios especiais:

d) da diferenciação dos tributos pelo fato gerador de cada um – a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: a denominação e demais características formais adotadas pela lei; e a destinação legal do produto da sua arrecadação;

e) da inconfundibilidade da taxa com imposto – as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

f) do respeito ao pacto federativo – um dos princípios especiais é endereçado exclusivamente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos seguintes termos: é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

C - Princípios específicos

Expressos na CF/88, são:

a) da não-cumulatividade do IPI e do ICMS;

b) da seletividade do IPI e do ICMS;

c) de que a isenção e não-incidência não propiciam crédito do ICMS;

d) relativo ao Imposto de Renda (generalidade, universalidade e progressividade).

D - Princípio próprio dos impostos

A CF/88 apresenta, ainda, um princípio especial, que se aplica unicamente aos impostos, determinando que estes *tenham, sempre que possível, caráter pessoal e sejam graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte* (pessoalidade e capacidade contributiva).

4.1.2 - Sistema fiscal português

Embora na prática não haja diferenças muito acentuadas entre o universo das matérias versadas no estudo do direito tributário e o universo daquelas tratadas no estudo do direito fiscal, a doutrina portuguesa, semelhantemente à alemã, à austríaca, à francesa, à suíça, etc, optou por esta dicotomia. Assim, considera que em países como o Brasil, a Espanha e a Itália, dentre outros, onde, com apoio em disposições de suas respectivas Constituições, consagram um específico regime para a generalidade das receitas coativas de natureza contributiva, – prevalece a denominação direito tributário; enquanto que em outros, como

ocorre em França, Áustria, Alemanha, Portugal, Suíça, etc., também com base em suas Constituições, impõe-se uma específica legalidade para as receitas exigidas unilateralmente pelo Estado (os impostos), e não tanto para os tributos bilaterais ou taxas, – prevalece para a disciplina o nome direito fiscal.

Portanto, em coerência com essa visão dicotômica, generalizou-se em Portugal o entendimento de que a denominação mais adequada deve ser **sistema fiscal**, e não sistema tributário.

Enquanto o sistema tributário brasileiro, que abrange a generalidade das receitas coativas e não apenas aquelas exigidas de forma unilateral pelo Estado (os impostos), espalha-se por dezoito artigos na CF/88 (art. 145 a 162) e, ainda, em outros esparsos (195, 212, 239; ADCT 34, 74, 75, 84, 85 e 90), o **sistema fiscal português**, mais conciso, em sede constitucional, é tratado basicamente nos artigos 103 e 104 da CRP, e mais detalhadamente em normas infraconstitucionais.

Sob dois enfoques bem distintos pode ser analisado o sistema fiscal português traçado na CRP:

A - primeiro, quanto às finalidades do sistema (art. 103º, nº 1):

a) uma finalidade claramente fiscal – visa à satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas;

b) uma finalidade tipicamente extrafiscal – *uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza*, – perceptível, ainda, em outras disposições constitucionais, em conexão com a política fiscal (art. 66º, nº 2, alínea h) – *assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com proteção do ambiente e qualidade de vida*; (art. 81, alínea b), – *promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal*;

B - segundo, quanto às finalidades dos impostos (art. 104º):

a) reduzir desigualdades sociais – o imposto sobre o rendimento pessoal visa à diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.

b) tributar o rendimento real – a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

c) contribuir para igualdade entre as pessoas – a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.

d) adaptar a estrutura do consumo às necessidades de desenvolvimento econômico e aos ditames da justiça social – a tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento econômico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.

4.1.2.1 - Espécies tributárias no ordenamento jurídico português

Embora não seja pacífico na doutrina portuguesa (para alguns autores são três os grupos ou espécies de tributos: impostos, taxas e contribuições), parece prevalecer a idéia de que, na verdade, os tributos, sob ótica do direito fiscal, tomando-se por base a CRP, possam ser genericamente distribuídos por dois grupos: a) tributos unilaterais (os impostos, incluídas aqui as contribuições), sujeitos totalmente ao princípio da legalidade fiscal e tendo por base o princípio da capacidade contributiva, e b) tributos bilaterais (as taxas), para os quais exige-se apenas sujeição ao princípio da reserva à lei parlamentar (ou decreto-lei autorizado pelo Parlamento), cujo valor a ser exigido do contribuinte deve estar estreitamente ligado ao princípio da proporcionalidade – valor da taxa/prestação proporcionada pelo Poder Público ou taxa/custos específicos suportados pela comunidade.

Convém notar que em sede de direito financeiro admite-se a divisão tripartite dos tributos em *impostos, taxas e contribuições* ou tributos especiais.

A - Sob ótica econômica

Os impostos, segundo a CRP (art. 104º), classificam-se em:

- 1) impostos sobre o rendimento (pessoal e empresarial),
- 2) impostos sobre o patrimônio, e
- 3) impostos sobre o consumo.

B - Quanto à titularidade ativa

Os impostos, em tese, podem ser:

- 1) estaduais: do âmbito da capacidade ativa do Estado;
- 2) não estaduais:
 - a) impostos regionais – (regiões autônomas: Madeira e Açores);
 - b) impostos locais – (autarquias locais: municípios ou paróquias);⁵⁷
 - c) impostos parafiscais – (entes públicos não territoriais);
 - d) impostos internacionais – (comunidade internacional).⁵⁸

⁵⁷ Significados de autarquia Br e Pt.

⁵⁸ Convenção Montego Bay (Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar), art. 82º e Anexo III, art. 13.

A LGT, a par de estabelecer seus pressupostos e finalidades, classifica os tributos em:

A) impostos – que se baseiam essencialmente (embora não exclusivamente) na capacidade contributiva, através do rendimento, da sua utilização ou do património, tendo por objetivo a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, promovendo também a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.

B) taxas – que assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.

C) contribuições especiais – que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma atividade, são consideradas impostos.

4.1.2.2 - Tributos fiscais, extrafiscais e parafiscais

A classificação dos tributos em fiscais, extrafiscais e parafiscais leva em conta um ponto de vista teleológico ou finalista, o que significa admitir que o tributo pode ter finalidade não apenas financeira ou fiscal, mas também outras, por óbvio excluída a sancionatória (Nabais, 2006, p. 18 e 19).⁵⁹

Tributos fiscais (ou impostos verdadeiros) são aqueles que têm por objetivo ou finalidade principal a obtenção de receitas pelas entidades que exerçam funções públicas, para fazer face às despesas públicas, como no caso do IVA e, sobretudo, dos impostos especiais de consumo.⁶⁰

A disciplina jurídica dos **tributos extrafiscais** (ou da extrafiscalidade) compreende um conjunto de normas cuja principal finalidade é a consecução de determinados resultados económicos ou sociais, que mais se aproxima do direito económico que do direito fiscal. A extrafiscalidade evidencia-se por medidas intervencionistas do Estado, materializadas, quer na instituição de impostos extrafiscais, quer pela concessão de benefícios fiscais.

Os **tributos parafiscais** (ou a parafiscalidade) compreendem os tributos que a doutrina portuguesa denomina de tributos associativos, como as quotas obrigatórias para as

⁵⁹ NABAIS, J. C.: **Direito Fiscal**, 4ª ed. Almedina, 2006, Coimbra.

⁶⁰ Guia do Fisco 2006, p. 483.

associações públicas, com destaque para aquelas arrecadadas por ordens profissionais, que têm por finalidade a realização de determinadas tarefas públicas, relativas à realização de interesses constitucional e legalmente configurados como próprios dos respectivos membros.

4.1.2.3 - Elementos fundamentais do Sistema Fiscal Português

A) discriminação das rendas tributárias

O problema da discriminação das rendas em países de tipo unitário em sua organização político-administrativa, quase não tem sentido algum. Porém, embora Portugal seja um Estado unitário, – decorrendo daí que o poder tributário, ou seja, o poder materialmente legislativo para instituição do imposto seja reservado ao Estado, – quanto à capacidade tributária ativa para administrar ou gerir o imposto, – as rendas tributárias são discriminadas em impostos próprios do Estado; impostos regionais (próprios das regiões autónomas); impostos locais (próprios dos municípios); impostos parafiscais (próprios de entes públicos não territoriais).

4.1.2.4 - Princípios constitucionais tributários e limitações ao poder fiscal.

Conquanto não sejam exatamente os mesmos, tal qual figuram no sistema tributário brasileiro, os princípios, no sistema fiscal português, ante a necessidade de praticabilidade (sistema exequível e praticável), suportabilidade econômica, simplicidade da legislação, e equidade no ônus tributário, estabelecem:

a) limites de natureza formal, que implicam em delimitar com clareza quem, como e quando tributar – implícitos nos princípios da legalidade fiscal, da segurança jurídica e da proibição do referendo fiscal;

b) limites de natureza material: definem parâmetros para a atuação do Estado sobre o que e quanto tributar – contidos nos princípios da igualdade fiscal, da capacidade contributiva, da não-discriminação da família, do respeito pelos direitos fundamentais, e do Estado social;

c) sistematicidade ou coerência do sistema: evidenciada pela integração do conteúdo do direito fiscal ao direito público e este ao todo do ordenamento jurídico português.

4.2 - Atividade administrativa fiscal

Conquanto a atividade administrativa fiscal deva ser desenvolvida através de órgãos e agentes próprios da Administração Pública, nos países desenvolvidos, é cada vez mais acentuada a sua privatização, pela qual *se atribui às empresas um papel imprescindível*

na liquidação e cobrança do grosso das receitas fiscais (Nabais, 2006, p. 354).⁶¹ O lançamento, a liquidação e a cobrança que eram tidos como atividades privativas da autoridade administrativa, transferem-se a particulares, quer pelos próprios contribuintes através da autoliquidação, quer por terceiros, a quem a lei atribui a responsabilidade, por meio da substituição tributária.

4.2.1 - Administração tributária brasileira

A Administração Tributária no Brasil é estruturada de conformidade com as atribuições de competência e funções que a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios distribuem. Como é próprio dos Estados federados, é exercida pelo Poder Executivo por meio de órgãos públicos que o integram. Tais órgãos acham-se estruturados funcionalmente e podem exercer suas atribuições, segundo as competências que lhes foram outorgadas pela Constituição Federal, e conforme o caso, pelas Constituições dos Estados, pela Lei Orgânica do Distrito Federal ou Leis Orgânicas dos Municípios, sem perder de vista as normas gerais inseridas no CTN.

Cada jurisdição de governo tem sua própria organização administrativa e dentro dessa estrutura encontram-se: no âmbito federal, o Ministério da Fazenda; no estadual, as Secretarias de Fazenda ou de Finanças; nos municípios de maior expressão as Secretarias de Finanças e, nos menores, apenas um departamento ou uma seção de tributação.

O controle, a arrecadação e a fiscalização de tributos inserem-se na função administrativa do Estado conduzida pelo Poder Executivo. O fato de ser o Brasil uma República Federativa, formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, determina que a administração seja exercida por essas pessoas de direito público, bem como, às vezes, por suas autarquias.⁶²

À Administração Tributária, por meio dos funcionários públicos fazendários, cabe executar várias tarefas, dentre as quais destacam-se: a fiscalização tributária, a constituição do crédito tributário pelo lançamento, a arrecadação dos tributos, a orientação aos contribuintes e o conhecimento de impugnações e recursos no processo administrativo tributário.

Cabe à legislação tributária de cada pessoa jurídica de direito público titular de competência tributária, respeitado o disposto no CTN, estabelecer, em caráter geral ou particularmente quanto a cada tributo, a competência e os poderes das autoridades

⁶¹ NABAIS, J. C.: **Direito Fiscal**, 4ª ed. Almedina, 2006, Coimbra.

⁶² Convém notar a distinção do conceito e função das autarquias no Brasil e em Portugal.

administrativas fazendárias “*em matéria de fiscalização da sua aplicação*” (CTN, art. 194).

De acordo com o parágrafo único do artigo 194 do CTN, a legislação relativa à fiscalização tributária aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, ainda que desfrutem de imunidade tributária ou de isenção de carácter pessoal.

As Fazendas Públicas da União e dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, além da simples permuta de informações, devem cooperar umas com as outras, assistir-se mutuamente no que tange ao exercício da fiscalização dos tributos respectivos.

As autoridades administrativas poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual e municipal, quando vítimas de embaraço no exercício de suas funções, ou quando necessária à efetivação de medida prevista na legislação tributária, mesmo que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção.

4.2.2 - Administração fiscal portuguesa

Portugal, por ser um Estado unitário, diferentemente do Brasil, que é um Estado federado, tem sua administração fiscal basicamente integrada ao MFAP – Ministério das Finanças e da Administração Pública, em cuja estrutura se encontram múltiplos e diversificados serviços, dentre os quais, os serviços de administração direta.⁶³

De acordo com a LGT, art. 1º, nº 3, integram a administração tributária ... a Direcção-Geral dos Impostos, a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, a Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, as demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos, o Ministro das Finanças ou outro membro do Governo competente, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário e os órgãos igualmente competentes dos Governos Regionais e autarquias locais.

Integram a administração direta do Estado, no âmbito do MFAP, os seguintes serviços centrais:

- a) a Inspeção-Geral de Finanças;
- b) a Direcção-Geral dos Impostos;
- c) a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo;
- d) a Direcção-Geral da Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros;

Resumidamente podem ser destacados quatro aspectos relevantes numa análise

⁶³ <http://www.min-financas.pt>, acesso em 21/03/07.

da atividade administrativa fiscal portuguesa:

- 1) os múltiplos órgãos que compõem a estrutura da administração fiscal do Estado, das regiões autónomas e das autarquias locais;
- 2) as diversas atividades em que se evidencia o procedimento tributário;
- 3) as atividades próprias do âmbito, competência e tramitação da execução fiscal; e
- 4) a crescente privatização de atividades da administração fiscal, com destaque para a atuação cada vez maior das empresas na administração dos impostos.

CAPÍTULO V

5 - DIREITOS GERAIS DO CONTRIBUINTE

Respaldo pelo Direito e no exercício de sua soberania, o Estado avocou a si o monopólio da tutela da sociedade, e o contribuinte – na condição de cidadão – necessita dessa proteção.

As garantias dos direitos do contribuinte constituem-se em tema que desperta o interesse de estudiosos, advogados, juristas, aplicadores do direito em geral, bem como dos próprios contribuintes. Tais garantias concretizam-se em um *conjunto de meios, instrumentos ou mecanismos criados pela ordem jurídica com o objetivo ou finalidade direta ou imediata de evitar ou sancionar a violação dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos particulares face à administração tributária*. Nabais, (2006, p. 361).⁶⁴

Partindo da premissa de que a liberdade individual é valor reconhecido como fundamental nos países democráticos, o próprio Estado deve obedecer a determinadas regras de conduta. Portanto, se de um lado ele é dotado de soberania, de outro modo, esse poder soberano é regulado por certas regras limitadoras, que não podem ser violadas.

O direito financeiro, o tributário e o fiscal, em seus atuais estágios de sistematização, como ramos autônomos da ciência jurídica, ao mesmo tempo em que legitimam a atuação do Estado, estabelecem parâmetros a essa atuação.

Paralelamente ao aumento dos poderes do Estado, devem ser desenvolvidos, no seio do direito positivo, instrumentos e mecanismos jurídicos capazes de garantir validamente os direitos do contribuinte. Conseqüentemente, torna-se necessário: zelar pela eficácia e efetividade de seus direitos fundamentais; outorgar aos cidadãos, nas múltiplas atividades desenvolvidas pelo Estado, através dos agentes públicos, a concretização do sonho de mais respeito à dignidade, à imagem, à propriedade, à intimidade, à liberdade do ser humano, sem descuidar-se da guarda aos princípios da moralidade e da confiabilidade na atuação estatal. Delgado, (2000, p. 83).⁶⁵

5.1 - Direitos do Contribuinte no ordenamento jurídico brasileiro

Os direitos do contribuinte no ordenamento jurídico brasileiro não se encontram reunidos em um só diploma legal, mas dispersos por diversas normas.

Direitos há que são reconhecidos no próprio texto constitucional. Outros

⁶⁴ NABAIS, J. C.: **Direito Fiscal**, 4ª ed. Almedina, Coimbra, 2006.

⁶⁵ DELGADO, J.A.: **Direitos Fundamentais do Contribuinte**, coordenador SILVA MARTINS, I. G, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2000.

figuram no Código Tributário Nacional, e outros, ainda, nas diversas leis ordinárias expedidas pelas pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), que no exercício das competências que lhes são conferidas pela Constituição Federal, instituem seus respectivos tributos.

Convém notar que muitos dos direitos garantidos ao contribuinte são exercidos em procedimentos e processos diante de órgãos das Administrações Tributárias ou ante o Poder Judiciário, razão por que tais direitos são encontrados nas normas dos processos administrativo-tributário e judicial tributário.

5.1.1 - Direitos reconhecidos na Constituição Brasileira de 1988

A propósito da análise dos direitos garantidos ao contribuinte na Constituição brasileira, mostra-se oportuna a percuciente observação do Ex Ministro do Supremo Tribunal Federal José Carlos Moreira Alves (2000):⁶⁶

“...a nossa Constituição é fruto de uma criatividade fantástica. No mundo não se conhece nenhuma Constituição que tenha conseguido elencar 77 (setenta e sete) direitos fundamentais. E mais ainda: que conte com uma norma como a constante do § 2º do art. 5º, a qual diz que, além daqueles, há outros, decorrentes de princípios da Constituição ou do regime, ou então decorrentes dos tratados internacionais que abordem os direitos fundamentais”.

A respeito da absoluta relevância da temática “direitos do contribuinte”, magnífica a lição de Martins (2000, p. 45 e ss):⁶⁷

“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”.

⁶⁶ MOREIRA ALVES, J. C.: palestra proferida na **Conferência Inaugural do XXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário**, São Paulo, maio/2000.

⁶⁷ MARTINS, I. G. S.: (coordenador) **Direitos Fundamentais do Contribuinte**, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2000, p. 45 e ss.

E acrescenta que raramente na história humana a tributação foi justa, na medida em que o cidadão paga tributo ao Estado para que este lhe preste serviços públicos. Parte, porém, do que paga é destinada a custear os privilégios e a manutenção dos detentores do poder, razão pela qual a norma tributária é necessariamente uma norma de rejeição social, em face de a carga tributária ser sempre maior do que a necessária para a sustentação dos privilégios de políticos e burocratas.

É incontestável que quem tem o poder de tributar, nem sempre tributa bem, e muitas vezes sem qualquer respeito aos direitos individuais, o que exacerba a litigiosidade entre o contribuinte e a Administração Fazendária. Por esta razão, pareceu bem, aos legisladores constituintes (ou melhor, à assessoria destes, formada pelos maiores tributaristas brasileiros de então), colocar alguns dos direitos do contribuinte entre as cláusulas pétreas da Constituição. Tais direitos, embora violentados, o mais das vezes pelas autoridades, que buscam arrecadação a qualquer custo para enfrentar os crônicos déficits das más administrações públicas, representam conquistas que devem ser preservadas.

Outro importante fator de atritos entre o Fisco e os contribuintes é que, na maioria das vezes, por questões práticas, confia-se a elaboração de anteprojetos de normas relacionadas à tributação, a equipes formadas pelos próprios agentes do Fisco, que embora peritos nas funções de fiscalização e arrecadação, como não é requerido o bacharelado em Ciências Jurídicas para o exercício da função, ou, mesmo bacharéis em direito, têm uma visão pouco sistêmica do Direito, faltando-lhes ainda o domínio de conceitos de teoria geral do direito e de hermenêutica jurídica. Nem todos têm conhecimento suficiente da Ciência das Finanças, do Direito Financeiro, Tributário e Fiscal, e por isso, diante de missão de tamanho alcance, nem sempre se conduzem com a necessária imparcialidade, bem como discernimento e, conseqüentemente, não hesitam em retirar direitos já garantidos ao contribuinte, à guisa de aumentar o poder confiscatório do Estado.

5.1.1.1 - Garantias processuais

As garantias processuais são direitos reconhecidos a todos os cidadãos e, por óbvio, também ao contribuinte, decorrentes de disposições legais que, com o passar do tempo, tornaram-se verdadeiros princípios constitucionais.

Dentre estes merecem destaque:

- a) o direito de acesso ao judiciário;
- b) o direito ao juiz natural;
- c) o direito de ampla defesa;

- d) o direito ao devido processo legal; e
- e) o direito ao contraditório.

Dispõe a Constituição Federal de 1988:

Art. 5º

XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

.....

XXXVII – não haverá juízo ou tribunal de exceção;

.....

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

LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Essas garantias protegem o cidadão (no caso o contribuinte) contra atuações arbitrárias da Administração Fazendária e do Poder Público em geral.

Direito de acesso ao Judiciário – a Constituição permite ao contribuinte lesado ou ameaçado ingressar em juízo para assegurar seu direito. Tem ele a faculdade de invocar a atividade jurisdicional, como direito público subjetivo, bem como a possibilidade de plena defesa contra a Administração Fazendária que lhe move a ação. Nesse sentido, atualíssima a lição de Liebman (1973, p. 10 e 11): ⁶⁸ “*o poder de agir em juízo e de defender-se de qualquer pretensão de outrem representa a garantia fundamental da pessoa para a defesa de seus direitos e compete a todos, indistintamente, pessoa física e jurídica, nacionais e estrangeiros, como atributo imediato da personalidade...*”

Direito ao juiz natural – princípio pelo qual exige-se juiz pré-constituído, ficando vedada a instituição de juiz ou tribunal (ou órgão de julgamento, no caso de processo administrativo) *ad hoc* para o julgamento de determinada causa ⁽⁶⁹⁾.

Direito de ampla defesa, do contraditório e ao devido processo legal –

⁶⁸ TULLIO LIEBMAN, E.: **Mannuale di Diritto Processuale Civile**, 3ª ed, tradução de José Afonso da Silva, Editora Giuffrè, Milano, 1973, v. I.

⁶⁹ No Brasil, precisamente no Estado de Goiás, no ano de 1993, o então Secretário da Fazenda, por um ato de seu Gabinete, criou grupos de trabalho pela convocação de Auditores Fiscais de diversos pontos do Estado, para julgar determinados processos administrativos tributários. Tudo parecia que ia muito bem até que a Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de Goiás questionou na Justiça a constitucionalidade do procedimento, tendo conseguido a anulação judicial de todas as decisões desses grupos.

Garantir o processo, sem dúvida, refere-se a formas instrumentais adequadas, a fim de que a prestação jurisdicional, quando entregue pelo Estado, dê a cada um o que é seu, segundo os imperativos da ordem jurídica. E isso, naturalmente, envolve a garantia do contraditório, o exercício pleno do direito de defesa, a isonomia processual e a bilateralidade dos atos procedimentais (Frederico Marques, 1972).⁷⁰

Portanto, efetuada a liquidação (apuração e lançamento), e havendo impugnação pelo sujeito passivo, instaura-se o Processo Administrativo Fiscal (ou Processo Contencioso Administrativo), em que a Constituição Federal assegura o contraditório e a ampla defesa, desenvolvidos num “devido processo legal”, no âmbito administrativo ou judicial, em todas as suas fases, ou seja, por meio de processo legal adequado, deverão ser observados os princípios constitucionais pertinentes: legalidade, impessoalidade, moralidade, eficiência, juiz natural, motivação e publicidade (Cassone, 2000).⁷¹

A Ampla defesa significa que a lei deve conceder ao contribuinte prazo razoável para, se quiser, apresentar impugnações e recursos administrativos ou judiciais; exibição de provas documentais, testemunhais, periciais (desde que indispensáveis ou de certa forma úteis); vista dos autos e demais elementos que completam a plenitude da defesa, tudo é claro, comportando razoabilidade e proporcionalidade de critérios. Se estas disposições constitucionais forem desrespeitadas por atos normativos de hierarquia inferior, estes poderão ser declarados inconstitucionais.

5.1.1.2 - Direito à privacidade

Ao discorrer sobre este direito, a preferência aqui é pelo uso da expressão “direito à privacidade” num sentido genérico e amplo, de modo a abarcar todas as manifestações da esfera íntima, privada e da personalidade, que o texto constitucional, às vezes até excessivamente detalhista, consagrou nos seguintes termos:

Art. 5º.....

X – São invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito à indenização pelo dano material ou moral de sua violação.

A Administração Fazendária, no ímpeto de fiscalizar, arrecadar e decidir litígios com o contribuinte pode desrespeitar essas garantias constitucionais. A Constituição

⁷⁰ FREDERICO MARQUES, J.: “O Artigo 141, § 4º da Constituição Federal”, *Revista da Faculdade de Direito do Ceará*, nº 16, (21/09/1972) p. 30 e ss. (equivalente ao art. 5º da atual Constituição).

⁷¹ VITTORIO CASSONE e TEIXEIRA CASSONE, M. E.: **Processo Tributário – Teoria e Prática**, 2ª ed, Ed. Atlas, São Paulo, 2000, p. 35 e ss.

brasileira, no rastro da maioria da doutrina, optou pela distinção entre *intimidade*, *vida privada*, bem assim a *honra e a imagem* das pessoas, como aspectos da privacidade.

Matos Pereira ⁽⁷²⁾ ensina que a privacidade pode ser entendida como o conjunto de informações acerca do indivíduo que ele pode decidir manter sob seu exclusivo controle, ou comunicar, decidindo a quem, quando, onde e em que condições, sem, no entanto, a isso ser legalmente sujeito. Moacyr de Oliveira ⁽⁷³⁾ acrescenta: abrange o modo de vida doméstico, as relações familiares e afetivas em geral; fatos, hábitos, local, nome, imagem, pensamentos, segredos; as origens e planos futuros do indivíduo, inclusive os relacionados com sua vida profissional e a situação econômica ou financeira, bem como sobre a natureza e o estado dos negócios ou atividades por ele desenvolvidos.

Direito à intimidade – pode ser entendido como a esfera secreta da vida do indivíduo na qual este tem o poder legal de evitar os demais, ou, nas palavras de Adriano de Cupis: ⁷⁴ *o modo de ser da pessoa que consiste na exclusão do conhecimento de outrem de quanto se refira à pessoa mesma*. Nessa acepção estariam incluídos o sigilo de correspondência e o segredo profissional. Não só os advogados, os médicos, os gerentes de banco, os servidores de cartórios – dentre outros – mas também os agentes fiscais, desenvolvem atividades, em razão das quais tomam conhecimento dos segredos de outras pessoas. Muitas vezes, o Fisco, sob o pretexto de fiscalizar, devassa correspondência de indivíduos e empresas, e torna-as públicas em entrevistas à imprensa, principalmente de pessoas popularmente famosas, violando-lhes o direito à intimidade.

Direito à vida privada – embora não seja fácil distinguir as figuras jurídicas do *direito à intimidade* da de *direito à vida privada*, a Constituição trata-as distintamente. Destaca a vida privada como o conjunto de modo de ser e viver, como o direito do indivíduo viver sua própria vida. A tutela constitucional visa proteger as pessoas de dois atentados particulares: **a) ao segredo da vida privada** – a divulgação, ou seja, o fato de levar ao conhecimento público, ou a pelo menos um número indeterminado de pessoas, os fatos relevantes da vida pessoal, familiar, profissional ou sobre os negócios de alguém, o que envolve documentos de exibição obrigatória relativos à vida do contribuinte, inclusive, às vezes, até obtidos por meios ilícitos. Não se deve olvidar o fato hoje notório de que o segredo da vida privada é cada vez mais ameaçado por investigações, auditorias e fiscalizações, e que

⁷² MATOS PEREIRA, J.: verbete “intimidade” na **Enciclopédia Saraiva de Direito**, v. 12/108.

⁷³ MOACYR DE OLIVEIRA : verbete “privacidade” na **Enciclopédia Saraiva de Direito**, v. 26/301.

⁷⁴ ADRIANO DE CUPIS: in **Novíssimo Digesto Italiano**, (tradução livre), verbetes “intimidade” e “segredo” (riservatezza e segreto), p. 115.

depois podem ser divulgados indevidamente. **b) À liberdade da vida privada** – o estabelecimento de direcionamentos arbitrários e a criação de condicionamentos desnecessários, atentatórios à liberdade do profissional ou empresário.

O intenso desenvolvimento de complexa rede de bancos de dados e fichários eletrônicos, especialmente sobre dados pessoais, financeiros e sobre as relações negociais das empresas, constitui poderosa ameaça à privacidade das pessoas.

Direito à honra e imagem das pessoas – embora o direito à preservação da honra e da imagem (como o do nome), não caracterize propriamente um direito à privacidade ou à intimidade, a Constituição protege-o como valor da vida privada. A honra pode ser entendida como o conjunto de qualidades que caracterizam a dignidade da pessoa, o respeito dos demais cidadãos, o bom nome (da pessoa física ou jurídica), enfim, sua conceituação. A imagem não se resume apenas no aspecto físico, mas também, e sobretudo, na representação mental que se evoca a respeito de determinada pessoa ou empresa, ou, como dizem os profissionais de comunicação: a imagem e o nome se confundem, com a “fachada”, com o *marketing* – (*marketing is mind, mind is marketing*).

5.1.1.3 - Direito à propriedade

A CF/88 garante a propriedade em diversos de seus dispositivos, com destaque em quatro deles:

a) Direito à propriedade privada

Art. 5º.....

XXII – é garantido o direito de propriedade;

.....

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

.....

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

.....

II – propriedade privada;

b) Capacidade econômica e confisco – Disposições relevantes de nossa

Constituição essa inscritas nos incisos do art. 5º: garantia do direito de propriedade privada, proibição de ingerência arbitrária do Estado no exercício desse direito, bem assim graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte e proibição do tributo com efeito de confisco – Art. 145, § 1º e 150, IV:

Art. 145, § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....

IV – utilizar tributo com efeito de confisco.

O regime jurídico da propriedade garantido na Constituição é muito amplo e abarca diversos aspectos, porém interessa aqui apenas ressaltar: **a)** é garantido o direito de *propriedade* e com o intencional destaque de tratar-se de *propriedade privada*; **b)** a garantia desse direito é reforçada pelo princípio constitucional que proíbe a ingerência discricionária e arbitrária do Estado em seu exercício; **c)** exige graduação dos impostos segundo a *capacidade econômica* do contribuinte, bem como daquele inscrito entre as limitações ao poder de tributar, o qual veda utilizar tributo com *efeito de confisco*.

De fato, além de reconhecer e garantir o direito de propriedade privada proíbe – no caso do contribuinte – a interdição de estabelecimentos, a proibição de transacionar com repartições públicas, a instituição de barreiras fiscais e outros meios coercitivos para a cobrança de tributos.

Debatem-se os doutrinadores na tentativa de definir o que seja *tributo com efeito de confisco*. Balleiro (1960),⁷⁵ há quase meio século atrás, definia como confiscatórios os tributos que “*absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa, ou impedem o exercício de uma atividade lícita e moral*”. A doutrina evoluiu e atualmente

⁷⁵ BALLEIRO, ALIOMAR, : **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 5ª ed. Editora Forense, Rio de Janeiro, 1960, p. 237.

Martins (2000) ⁷⁶ entende que “*sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos superiores ao atendimento destas necessidades para reinvestimento ou desenvolvimento), estar-se-á perante o confisco*”. Acrescenta que, o efeito de confisco não pode ser examinado a partir de cada tributo, mas da universalidade de toda carga tributária incidente sobre o mesmo contribuinte e, nesse caso, todo o sistema terá que ser revisto, principalmente o tributo que tiver sido criado com esse vício. Conclui que é possível haver não só um tributo confiscatório, mas também um sistema confiscatório.

Portanto, por confisco, deve-se entender todo e qualquer tipo de violação ao direito de propriedade dos bens materiais e imateriais, retirado do indivíduo pelo Estado, sem justa e prévia indenização, não podendo a imposição tributária servir de disfarce para não o configurar.

5.1.1.4 - Direito aos remédios constitucionais

Dentre os muitos direitos reconhecidos ao cidadão na CF/88 e protegidos na própria Carta Magna, ou em leis infraconstitucionais, afiguram-se dois, ambos de exercício utilíssimo ao contribuinte, doutrinariamente chamados remédios constitucionais: o *mandado de segurança* e o *habeas data*.

a) **Mandado de segurança** – previsto nos incisos LXIX e LXX do art. 5º:

Art. 5º, LXIX – conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por hábeas corpus ou hábeas data, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público;

LXX - o mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por:

.....

b) organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída ou em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados;

Convém observar, (Queiroz, 1996, p. 146) ⁷⁷, a CF/88 contempla duas formas de mandado de segurança: **a) o individual** – quando, por exemplo, o contribuinte tem um

⁷⁶ SILVA MARTINS, I. G. (coordenador): **Curso de Direito Tributário**, 7ª ed. Editora Saraiva, São Paulo, 2000, p. 23 e ss.

⁷⁷ QUEIROZ, A. F.: **Direito Constitucional**, 7ª ed. Editora Jurídica IEPC, Goiânia, 1996.

direito líquido e certo, incontestável, de provas pré-constituídas e este direito está sendo lesado por ato ilegal ou abusivo de agente público (no caso, muito provavelmente a Administração Fazendária), e não amparável por habeas corpus ou habeas data, pode recorrer ao mandado de segurança que é uma verdadeira ação, desde que – reiterando o que foi dito antes, – concorram as seguintes condições: ser direito líquido e certo, não caiba habeas corpus ou habeas data, ato praticado com ilegalidade ou abuso de poder, por autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público; **b) o coletivo** – se o direito violado ou ameaçado pertencer à coletividade, a categorias profissionais ou a determinada categoria econômica, é cabível o mandado de segurança coletivo. No caso, a entidade age em nome próprio, defendendo direito alheio, hipótese em que ocorre a substituição processual, independente de autorização prévia. A substituição processual no mandado de segurança coletivo só é possível pelas entidades associativas que estiverem regularmente constituídas há pelo menos um ano. Esta exigência não se aplica aos sindicatos e entidades de classe.

b) **Habeas data** – É mais uma grande novidade da CF/88 que surgiu, originalmente, como repúdio à deplorável prática dos governos militares (1964 a 1984), da coleta e armazenamento de informações confidenciais sobre as pessoas. Posteriormente generalizaram-se e multiplicaram-se muito os bancos de dados sobre as pessoas (físicas e jurídicas): Serviço de Proteção ao Crédito, Associação das Empresas do Sistema Financeiro, Cadastros de Contribuintes das administrações tributárias, e tantos outros. Sobre este direito dispõe a Constituição:

Art. 5º, LXXII – conceder-se-á habeas data:

a) para assegurar o conhecimento de informações relativas à pessoa do impetrante, constantes de registros ou bancos de dados de entidades governamentais ou de caráter público;

b) para a retificação de dados, quando não se prefira fazê-lo por processo sigiloso, judicial ou administrativo.

Nota-se que o objeto do *habeas data* consiste em assegurar: a) o direito de acesso e conhecimento de informações relativas à pessoa do impetrante; b) o direito à retificação desses dados (atualização, correção ou supressão).

O contribuinte pode ter o seu direito de participar em concorrências públicas, acesso a linhas de crédito oficial, contratar com a Administração Pública, benefícios fiscais, etc, prejudicado por informações erradas, a seu respeito, constantes de tais bancos de dados.

O pressuposto de admissibilidade do habeas data é a recusa, por parte da autoridade administrativa, de prestar as informações solicitadas pelo interessado.

5.1.2 - Direitos reconhecidos na legislação infraconstitucional

Como dito antes, no ordenamento jurídico brasileiro, os direitos reconhecidos e garantidos ao contribuinte encontram-se dispersos por diversas normas, na maioria das vezes em repetição, ou detalhamento, de direitos já assegurados na própria Constituição.

A esse respeito, a principal norma continua sendo a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional,⁷⁸ fruto do trabalho de grandes juristas, à época em que o Direito Brasileiro tinha a marca da permanência, o qual, para garantir, simultaneamente, – os direitos dos contribuintes que sustentam o Estado, e os do Fisco para arrecadar os recursos necessários ao Poder Público, – dispõe sobre o *sistema tributário nacional* e institui *normas gerais de direito tributário*, aplicáveis à União, Estados e Municípios. Ao lado do Código Tributário Nacional, convivem inúmeras outras normas, inclusive processuais, que também disciplinam direitos garantidos ao contribuinte. Dentre essas, de grande alcance é o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 - (rege o Processo Administrativo Fiscal da União). Outras que merecem destaque: **a)** Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 - (dispõe sobre a Cobrança Judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública); **b)** Lei nº 8.397, de 06 de janeiro de 1992 - (institui Medida Cautelar Fiscal); **c)** Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 - (Seguridade Social e Processo Administrativo de Consulta); **d)** Lei 9.703, de 17 de novembro de 1998 - (Depósitos Judiciais e Extrajudiciais de Tributos e Contribuições Federais); **e)** Decreto nº 3.142, de 16 de agosto de 1999 - (Contribuição Social do Salário Educação); **f)** Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001 - (Sigilo das Operações Financeiras); **g)** Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001 (regulamenta o artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001 - Sigilo das Operações Financeiras).

Da cuidadosa leitura dos dispositivos legais supracitados, destacam-se como direitos garantidos ao contribuinte:

- a) a definição de tributo apenas por meio de lei (art. 3º);
- b) a aplicação retroativa da lei tributária, tratando-se de ato não definitivamente julgado (art. 106, II), quando:
 - deixe de defini-lo como infração;
 - deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação

⁷⁸ Respeitadas as respectivas peculiaridades de cada um dos Países, o Código Tributário Nacional brasileiro equivale ao Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a Lei Geral Tributária, de Portugal.

- ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente na época da sua prática;
- c) a interpretação benigna (da maneira mais favorável ao acusado) da lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades;
- d) a definição de fato gerador da obrigação principal somente através de lei (art. 114);
- e) a obrigatoriedade de previsão na legislação tributária para imposição da prática de ato ou abstenção de fato, caracterizada como fato gerador da obrigação acessória (art. 115);
- f) a irretroatividade da lei tributária impositiva, expressa na exigência de que o lançamento reporte-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, e seja regido pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada (art. 144);
- g) a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela:
- interposição de reclamações e recursos;
 - concessão de liminar em mandado de segurança;
 - concessão de liminar ou tutela antecipada em outras espécies de ação judicial; e
 - pelo parcelamento (nos termos das leis reguladoras do processo administrativo-tributário, art. 151);
- h) a restituição de tributo pago indevidamente, independentemente de prévio protesto (art. 165);
- i) a extinção do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, pelo lançamento, em cinco anos, (decadência, art. 173);
- j) a prescrição do direito de ação, à Fazenda Pública, para cobrança do crédito tributário, em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva (art. 174);
- k) a manutenção de isenção concedida por prazo certo ou em função de determinadas condições (art. 178);
- l) a lavratura de termo de início de fiscalização ou diligência, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo para sua conclusão (art. 196);
- m) a formulação de consulta à Administração;

- n) a publicação da legislação tributária consolidada, até 31 de dezembro de cada ano;
- o) a obtenção certidão negativa ou de sua situação perante o Fisco;
- p) a eleição de seu domicílio tributário;
- q) a restituição dos originais de documentos entregues à Administração;
- r) a dispensa da prova de quitação de tributos em algumas circunstâncias;
- s) representar ao Corregedor-Geral da SRF;
- t) exigir sigilo de seus dados em poder da Administração Fazendária e de terceiros que a representem;
- u) exigir a exclusão de encargos em determinados débitos;
- v) retificar declaração;
- w) benefícios da denúncia espontânea;
- x) o parcelamento de débito;
- y) a impugnação de lançamento;
- z) o aporte de documentos após a impugnação;
- aa) a petição de reconsideração e os recursos no processo administrativo tributário;
- bb) a consignação judicial do pagamento;
- cc) as defesas e recursos no processo judicial tributário.
- dd) a restituição de indébito tributário;
- ee) a devolução de garantias;
- ff) o ressarcimento de despesas processuais.

Considerando que o principal objetivo deste trabalho é conhecer que direitos fundamentais são legalmente reconhecidos ao contribuinte no Brasil e em Portugal, bem como os respectivos sistemas de garantias constitucionais (e infraconstitucionais) voltadas à proteção de tais direitos, tenta-se aqui a acomodação dos mesmos em quatro grupos: a) direitos reguladores das **relações do contribuinte com a Administração**; b) direitos reguladores da **conduta da Administração**; c) direitos reguladores dos **procedimentos**; e d) direitos de **conteúdo econômico**.⁷⁹

Na verdade esta não é uma classificação estanque porque, dependendo das circunstâncias, o que num dado momento é uma simples relação contribuinte / Administração,

⁷⁹ Esquema sugerido por FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: em **Derechos y Garantías del Contribuyente**, coordinadores Checa González, C. y Calvo Ortega, R., Lex Nova, Valladolid, 1998, p. 81 e ss.

em outro, fato semelhante pode decorrer de obrigação imposta à Administração, ou, ainda, dentro de um procedimento da gestão tributária, no qual o contribuinte seja parte, ativa ou passiva.

5.1.2.1 - Relações Contribuinte / Administração

Independentemente de o contribuinte estar fazendo parte em um procedimento específico perante a Administração, assiste-lhe a faculdade do exercício de diversos direitos, garantidos em lei, dentre eles os indicados pelas letras “a” a “g” na relação do item anterior:

A - Direito de formular consulta à Administração Fazendária - a consulta é um procedimento administrativo preventivo, através do qual o sujeito passivo da obrigação tributária, órgãos da administração pública e entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais, formulam, em requerimento, à autoridade fiscal competente, esclarecimentos acerca de dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fatos determinados de duvidosa interpretação.

O processo administrativo de consulta está normatizado, em nível federal, pelo Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, em seus artigos 46 a 58, e na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em seus artigos 48 a 50. A resposta à consulta é tanto um direito do consulente quanto um dever da Administração que tem a obrigação de informar e assistir o contribuinte no cumprimento de suas obrigações tributárias.

No âmbito das relações Contribuinte / Administração, o instituto da consulta reveste-se de suma importância, posto que a resposta do Fisco representa sua orientação oficial sobre a matéria consultada. Por isso mesmo, se o consulente não se conformar com a resposta, poderá, se for o caso, recorrer até ao Poder Judiciário para obter uma elucidação judicial da questão.

Formulada a consulta, que pressupõe a boa-fé do consulente, esta exclui a incidência de juros de mora, se apresentada dentro do prazo legal para pagamento do tributo, ainda que não respondida dentro desse prazo, pelo que os juros só começarão a fluir a partir do trigésimo dia subsequente à data da ciência da resposta da Administração Fazendária, através do órgão competente, conforme dispositivos legais a seguir: CTN, art. 161. *O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, § 2º. o disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento de crédito.*

Convém notar que pelo simples fato de o contribuinte formular uma consulta, não o dispensa de pagar os tributos não incluídos no questionamento. A esse respeito,

interessante a sentença do Supremo Tribunal Federal (R.E. 75.234-SP) ⁸⁰:

“Tributário – IPI: A regra do art. 249, §2º, II, do Decreto nº 61.514/67, segundo a qual a apresentação de consulta sobre a incidência do IPI suspende o seu pagamento, não se aplica, conforme dispõe o § 2º do mesmo artigo, no caso de ter sido o imposto lançado na nota fiscal, antes ou depois de formulada a consulta, sob pena de multa por falta de recolhimento. É que sendo o imposto cobrado do comprador da mercadoria, lançado na nota fiscal, dele se torna o produtor mero depositário”.

Dejalma Campos (2000) ⁸¹ sintetiza as razões legais pelas quais a consulta pode ser liminarmente indeferida: a) tenha sido formulada por quem para ela não tenha titularidade; b) não observe as exigências de forma; c) quando, sobre seu objeto, já se tiver instaurado procedimento fiscal; d) se, em relação ao consulente, outra consulta com o mesmo objeto já houver sido solucionada; e) quando, para o tema da consulta, houver solução em ato administrativo publicado, f) se o fato objeto da consulta constituir crime, contravenção, ou g) for objeto de definição legal expressa.

Vitório Cassone (2000) ⁸² alerta que embora a lei preveja que a resposta à consulta aproveita tão-somente ao consulente, deve-se entender que, face aos princípios da legalidade e da isonomia, encontrando-se outros contribuintes em situação similar, também lhes aproveita, devendo, se necessário, recorrer ao Poder Judiciário que é quem tem a atribuição constitucional de pronunciar a última palavra em matéria de interpretação das leis.

Não se pode perder de vista que a interpretação da norma, expressa através da resposta à consulta, por mais equilibrada e imparcial que seja, é apenas uma decisão administrativa desprovida do caráter jurisdicional, pelo que será sempre passível de impugnação ante os órgãos jurisdicionais, bem como poderá ser modificada ou anulada, por razões de legalidade, pela própria administração, em qualquer momento.

A Administração pode firmar outro entendimento, diferente daquele manifestado numa resposta e mudar totalmente sua orientação, mas sempre respeitando os direitos do contribuinte, emergentes da atuação conforme a resposta dada, enquanto não modificada, sendo certo que, se em virtude de respostas divergentes, causar prejuízo a

⁸⁰ Sentença do Supremo Tribunal Federal - STF (RE 75.235-SP), Revista Trimestral de Jurisprudência nº 107, p. 178.

⁸¹ DEJALMA CAMPOS, : **Direito Processual Tributário**, Editora Atlas, São Paulo, 2000, p. 52.

⁸² VITTORIO CASSONE e TEIXEIRA CASSONE, M. E.: **Processo Tributário – Teoria e Prática**, 2ª ed. Editora Atlas, São Paulo, 2000, p. 45 e 46.

contribuinte, fica obrigada a reparar o dano. Nesse sentido, sentença do Supremo Tribunal Federal, de 09 de abril de 1996, que atribuiu responsabilidade ao Fisco Paulista, por ter causado prejuízo ao contribuinte, em virtude de mudança em sua orientação:⁸³

(RE 131.741-8 SP) - “Tributário - Consulta – Indenização por danos causados. Ocorrendo resposta à consulta feita pelo contribuinte e vindo a Administração Pública, via fisco, a evoluir, impõe-se-lhe a responsabilidade por danos provocados pela observância do primeiro enfoque”

A seguir, alguns trechos do voto do Ministro Marco Aurélio nessa decisão:

“a) a recorrente formulou consulta à Secretaria de Fazenda visando a elucidar o momento próprio do recolhimento do ICM – se ao ser expedida a nota fiscal para entrega futura ou a real saída dos produtos industrializados;

b) a Secretaria de Fazenda, mediante pronunciamento da consultoria tributária, informou da incidência quando da emissão da nota fiscal para entrega futura;

c) considerando procedimento de outras empresas que atuam na área, voltou a Recorrente a endereçar consulta à Secretaria, vindo à baila resposta, subscrita pelo mesmo consultor tributário (...), e aprovada pelo consultor tributário chefe (...), em sentido diametralmente oposto;

d) à época dos recolhimentos, solapara a inflação;

e) o instituto da consulta não se mostra informal, já que previsto no Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo; à resposta dada confere o próprio Regulamento efeitos próprios, fixando, inclusive, prazo para a observância respectiva, sob pena de o consulente, assim não procedendo ficar sujeito à lavratura de auto de infração e às penalidades aplicáveis”.

B - Direito de exigir a publicação da legislação consolidada de cada tributo até 31 de janeiro de cada ano - esta é uma medida extremamente necessária, para que o contribuinte possa agir com segurança, sabendo quais normas estão em vigor, e quais foram

⁸³ Sentença do Supremo Tribunal Federal (STF) RE 131.741-8 SP

revogadas ou alteradas. CTN, art. 212. *Os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano.*

Hoje, com exceção de alguns municípios minúsculos, a Administração Fazendária em todos os seus níveis dispõe de ótimas páginas em meio eletrônico, via internet, onde reúne as informações necessárias acerca de cada tributo.

C - Direito a obter certidão negativa de dívida tributária em dez dias do pedido - A lei condicionou o exercício e gozo de muitos direitos, pelo contribuinte, à prova de quitação dos tributos devidos às fazendas públicas federal, estaduais e municipais. O meio de prova continua sendo a vetusta “certidão negativa de débito”, razão por que o contribuinte, em determinadas circunstâncias, necessita tanto desse documento. O CTN, em seu art. 205, parág. único, determina a expedição da certidão em no máximo 10 dias, a partir do pedido - *A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.*

Atualmente, com as facilidades proporcionadas pelos recursos da informática, não há mais que se falar em dez dias para o fornecimento de uma certidão negativa de débitos, vez que a situação do contribuinte, relativamente às suas obrigações tributárias, é de conhecimento imediato, razão por que a mesma pode ser emitida em minutos. Ademais, a União instituiu um setor junto à Receita Federal que, via telefone ou internet, presta aos órgãos públicos informações a respeito da situação de adimplemento de contribuintes, relativamente aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, que envolve seis impostos e seis das principais contribuições cobradas no Brasil.

Este também se constitui em exemplo de direito classificável tanto entre aqueles que disciplinam as relações Contribuinte / Poder Público quanto os decorrentes da normatização dos procedimentos. Com efeito, situações há em que o contribuinte necessita de uma certidão de sua situação cadastral ou fiscal para exibição ante outras entidades que não a Fazenda Pública, outras, porém, para instruir os autos de um procedimento perante a Administração Fazendária.

D - Direito à eleição do domicílio tributário - Pela inteligência da combinação do caput do artigo 127 e seu § 2º, resta facultado ao contribuinte o direito de eleição de seu domicílio tributário, se tanto lhe convier e ao Fisco resultar aprovado – art. 127. *Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável...§ 2º. A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito,*

quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo,...

Tal faculdade tem grande utilidade para contribuintes que exercem atividades fora dos limites urbanos das cidades, em locais inóspitos e de difícil acesso (pedreiras, mineradoras, etc.) e que preferem manter um escritório em local mais agradável. Porém, para a grande maioria dos contribuintes, o domicílio tributário coincide com o local onde se encontra estabelecido, seja pessoa natural ou jurídica (singular ou coletiva).

E - Direito à restituição dos originais de documentos entregues à Administração - diante das atuais facilidades de reprodução de documentos (processos multivariados de fotocópias) com satisfatória segurança, é compreensível que a Administração se valha de cópias autênticas e devolva ao contribuinte os originais de documentos, conforme autoriza o Decreto nº 70.235/72, art. 64. *Os documentos que instruem o processo poderão ser restituídos, em qualquer fase, a requerimento do sujeito passivo, desde que a medida não prejudique a instrução e deles fique cópia autenticada no processo.*

Em 06 de setembro de 1979, foi criado no Brasil o Ministério da Desburocratização que, dentre outras medidas para facilitar a vida dos cidadãos no seu relacionamento com a Administração Pública, aboliu inúmeras exigências, dentre elas, as cópias de documentos autenticadas em Cartório, devendo a autenticidade ser verificada e atestada pelo servidor encarregado de receber o documento.

Extinto referido Ministério, o assunto ficou esquecido por muito tempo, porém, em 2 de fevereiro de 2005, pelo Decreto nº 5.378, foi instituído o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização, com a criação de um Comitê Gestor, no âmbito do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, cuja missão, dentre outras, é *reduzir ao mínimo possível os entraves burocráticos no Governo Federal e, também, dar suporte técnico e orientação para os Estados e Municípios fazerem o mesmo, em suas administrações.* Este direito está compreendido tanto entre os reguladores das relações do contribuinte com a Administração, quanto dentre aqueles que regulam os procedimentos. De fato, se por um lado a Administração, num gesto de respeito, deve facilitar a tarefa do contribuinte no cumprimento de suas obrigações tributárias, por outro, obriga-se a tornar o inevitável procedimento, o menos penoso possível, restringindo exigências ao mínimo necessário, inclusive com a dispensa de originais de documentos quando isso for legalmente possível. Convém lembrar que situações existem onde o original de um documento juntado a um processo é indispensável para validade do ato: ex. um título de crédito na transmissão de direito dele derivado, documentos de arrecadação para efeito de restituição de indébito tributário.

F - Direito à dispensa de prova da quitação de tributo, para a prática de ato indispensável a evitar a caducidade de direito - estreitamente relacionado com o direito de obter certidão, está o direito à dispensa de prova da quitação de tributo, sempre que a exigüidade do tempo, inequivocamente, não o permitir, sob pena de caducidade de algum direito do contribuinte - CTN, art. 207. *Independentemente de disposição legal permissiva, será dispensada a prova de quitação de tributos, ou o seu suprimento, quando se tratar de prática de ato indispensável para evitar a caducidade de direito, ...*

Aqui também as conquistas dos avanços da informática, utilizadas pela Administração Fazendária, têm levado a que um número cada vez menor necessite recorrer ao exercício dessa faculdade, para fazer valer algum direito.

G - Direito de representar ao Corregedor-Geral da Secretaria da Receita Federal - no rol dos direitos reguladores das relações da Administração com o contribuinte merece destaque a faculdade que a este é garantida de, se necessário, representar ao Corregedor-Geral da Secretaria da Receita Federal, contra servidor que lhe tenha causado dano, relacionado com a divulgação de informações de suas operações financeiras – Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, art. 12. *O sujeito passivo que se considerar prejudicado por uso indevido das informações requisitadas, nos termos deste Decreto, ou por abuso da autoridade requisitante, poderá dirigir representação ao Corregedor-Geral da Secretaria da Receita Federal, com vistas à apuração do fato e, se for o caso, à aplicação de penalidades cabíveis ao servidor responsável pela infração.* Referido Decreto regulamenta dispositivo de lei que autoriza a requisição, acesso e uso, pela SRF, de informações relativas a operações bancárias do contribuinte.

5.1.2.2 - Direitos relacionados com a conduta da Administração

Dentre os direitos classificáveis neste grupo, figuram aqueles decorrentes de deveres legalmente impostos à Administração, cuja normal atuação deve resultar na satisfação do contribuinte, independentemente de solicitação ou outra atitude qualquer deste:

H - Direito de exigir sigilo sobre seus dados em poder de particulares e de servidores públicos obrigados a observar segredo - o CTN, em seu art. 197, dispõe que, mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros: a) os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício; b) os bancos, casas bancárias, caixas econômicas e demais instituições financeiras; c) as empresas de administração de bens; d) os corretores, leiloeiros e corretores oficiais; e) os inventariantes; f) os síndicos, comissários e

liquidatários; g) quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designar. Depois de ressaltar que esta obrigação não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão, determina no art. 198 – *Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividade...* § 2º *O intercâmbio de informações sigilosas, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.*

Tal direito decorre do dever imposto à Administração Pública de manter sigilo sobre dados que possua a respeito do obrigado tributário, capazes de revelar sua situação econômica e financeira ou a natureza e o estado de seus negócios, ou ainda, a atividade por ele desenvolvida. Este direito encontra seu fundamento inclusive na Constituição Federal, art. 5º, X – direito à privacidade.

5.1.2.3 - Direitos reguladores dos procedimentos da gestão tributária

I - Direito à exclusão de encargos financeiros em determinados débitos - sempre que o contribuinte agir de acordo com normas complementares das leis, dos tratados, das convenções internacionais e dos decretos – CTN, art. 100, Parágrafo único – *A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.* A conduta do contribuinte baseada em: a) atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; b) decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa; c) nas práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; e d) nos convênios que entre si celebram a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios – ainda que em algum momento posterior venha a ser considerada irregular, – não poderá resultar na imposição de qualquer sanção ao contribuinte, relativamente ao período em que sua conduta poderia ser considerada regular, face àqueles parâmetros.

J - Direito à aplicação retroativa benigna da lei - se a lei posterior impõe penalidade menos severa que a vigente ao tempo da prática da infração, fica a Administração adstrita à aplicação retroativa benigna – art. 106. *A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I – em qualquer caso quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade*

à infração dos dispositivos interpretados; II – tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração;... c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Decorre este direito da observância de princípios do direito penal. As leis penais benéficas sempre retroagem, enquanto que as tributárias somente se contiverem cláusula expressa de retroação e as que corrigem situação de inconstitucionalidade, desde que não prejudique o contribuinte.

K - Direito à interpretação mais favorável da lei - caso parem dúvidas quanto à infração ou penalidade, assiste ao contribuinte o benefício do princípio do *in dubio pro reo* – art. 112. *A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III – à autoria, imputabilidade ou punibilidade; IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.* Novamente abeberaram os autores do CTN em práticas do direito penal. Ademais, em matéria tributária imperam o princípio da legalidade e a tipicidade (total e plena subsunção dos fatos à norma), não se concebendo a aplicação de penalidades aos contribuintes quando não há certeza e segurança da prática do ilícito tributário (Melo, 2000).⁸⁴

L - Direito de retificar declaração que tenha gerado lançamento - em diversas situações, prevê a lei que o lançamento do tributo deve ser feito com base em declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação. Tais declarações podem conter erros, voluntários ou não, que acarretam prejuízo à Fazenda Pública ou ao próprio contribuinte. Em casos assim, o contribuinte ou terceiro pode retificar a declaração, para evitar o prejuízo a si próprio, ou ao erário, conforme o caso, ou obstar que lhe seja atribuída responsabilidade pela irregularidade. A esse respeito dispõe o art. 147, § 2º, do CTN: *A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.*

M - Direito aos benefícios da denúncia espontânea - o obrigado tributário que, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, por sua livre vontade, comunica a irregularidade por ele cometida, comprometendo-se, nos termos da legislação aplicável, a regularizar sua situação, exonera-se da responsabilidade pela

⁸⁴ MELO, J. E. S. (coordenador MARTINS, I. G.S.): **Curso de Direito Tributário**, 7ª ed, Editora Saraiva, São Paulo, 2000, p. 158.

infração – CTN, art. 138: *A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

N - Direito a parcelamento de débito tributário – a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que incluiu no elenco do artigo 151 do CTN, como hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em qualquer procedimento judicial, bem como o parcelamento, também acrescentou ao CTN o artigo 155-A. *O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.*

Sabe-se que a obrigação principal imposta ao contribuinte é o pagamento, quer de tributos, quer de penalidades a eles relacionadas. No entanto, situações há em que o sujeito passivo, embora disposto ao adimplemento da dívida tributária, encontra-se circunstancialmente impossibilitado de o fazer. Abre-lhe, então, a lei oportunidade para que honradamente se desincumba de seu compromisso legal na esfera tributária. Por isso, a norma de cada tributo, ou no âmbito de cada nível da Administração Tributária, acolhe formas de, prévia ponderação e prestação de garantias, conceder o parcelamento.

O - Direito a impugnar o lançamento – é garantido direito de defesa ou reclamação, ao contribuinte que não concorda com a exigência formulada pelo Fisco, apresentando os argumentos de fato ou de direito que entende militar a seu favor, dentro do prazo assinalado na lei. – CTN art. 145. *O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo...pode ser alterado em virtude de: I – impugnação do sujeito passivo.* O direito de impugnação do lançamento decorre do princípio constitucional do contraditório e além de estar expresso no CTN, figura também nas legislações do contencioso-administrativo de todas as entidades tributantes: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. art. 14 e 15 do Dec. Nº 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal Federal).

P - Direito de juntar documentos após a impugnação – conquanto a Lei do Processo Administrativo Fiscal Federal exija que a prova documental seja apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a própria lei abre-lhe a possibilidade de juntar documentos para provar suas alegações, nas seguintes circunstâncias: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos (art. 16, § 4º).

Q - Direito a pedido de reconsideração e recurso - no processo fiscal do

Imposto sobre Importação – Decreto-lei nº 37, de novembro de 1966 – dispõe sobre o Imposto sobre Importação, art. 128 – *Da decisão caberá: I – Em primeira ou segunda instância, pedido de reconsideração ...; II – recurso...* Dadas as peculiaridades do processo fiscal do imposto de importação, ante a freqüência com que tem havido erros ou, pelo menos, dificuldades para se tomar decisões totalmente corretas, ante: a) a multiplicidade de fatores externos que influem na caracterização de determinados produtos como estrangeiros ou não (art. 1º e seus §§); dificuldades para se identificar, para efeito da fruição do benefício da isenção, produtos sem similar nacional (art. 17); complexidade para se quantificar avarias, danos, perdas e extravios (art. 28e 29) – a lei reconhece ao contribuinte a possibilidade de pedir reconsideração, à autoridade que houver proferido a decisão de primeira instância, que lhe seja desfavorável, e, cumpridas as exigências legais, impetrar recurso ao Conselho Superior de Tarifa.

R - Direito à suspensão da exigibilidade do crédito tributário - a suspensão da exigibilidade do crédito tributário é sempre de natureza temporária. A suspensão não importa na desconstituição do crédito tributário, que continua intacto desde sua constituição definitiva pelo lançamento, notificado regularmente ao sujeito passivo. O CTN enumera seis casos de suspensão:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – moratória;

II – o depósito do seu montante integral;

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança...;

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento.

Em todas essas hipóteses, a suspensão da exigibilidade diz respeito apenas à obrigação principal (pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária), não desobrigando o sujeito passivo do cumprimento regular das obrigações acessórias (prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação e da fiscalização).

S - Direito a consignar judicialmente o pagamento – a consignação em pagamento é instituto largamente utilizado no direito civil como meio de extinção de dívida. O CTN prevê a possibilidade de extinção da dívida tributária através desta prática: art. 164. A

importância dos créditos tributários pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos: I – de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória; II – de subordinação de recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal; III – de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

A respeito da consignação em pagamento, oportuno anotar a clássica lição de Baleeiro (1978),⁸⁵ para quem, a consignação em pagamento ou consignação judicial “*consiste no depósito do objeto da obrigação, por parte do devedor, perante o juiz, que aprecia a procedência do pedido, ouvindo o credor e, se a reconhece, dá por sentença a quitação, que este último recusa*”. E acrescenta ainda que, o pagamento mediante consignação funda-se no pressuposto de que, se o Estado credor tem o direito de cobrar, o contribuinte devedor tem o direito subjetivo e interesse econômico e moral de pagá-lo, quer pelas repercussões da mora em seu patrimônio e em seu crédito, quer pelos incômodos que lhe poderão advir do inadimplemento da obrigação.

T - Direito a defesas e recursos no processo judicial tributário.

O contribuinte, no exercício de seus direitos fundamentais garantidos na Constituição – ampla defesa e contraditório – e daqueles previstos nas leis processuais, principalmente no Código de Processo Civil, dispõe de diversos recursos no processo judicial tributário, dos quais destacam-se:

T.1 - Direito de contestar a presunção de liquidez do débito inscrito na dívida ativa – embora o art. 204 do CTN assegure que a dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez, e tem o efeito de prova pré-constituída, acrescenta em seu parágrafo único a ressalva de que tal presunção é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

Findo o processo administrativo tributário e esgotado o prazo para o pagamento do crédito apurado, o débito do contribuinte é inscrito na “Dívida Ativa” da entidade tributante. Conforme disposto no artigo 204 do CTN, a inscrição regular na dívida ativa goza da presunção de liquidez e certeza, surtindo os efeitos de prova pré-constituída. Essa presunção, no entanto, é *juris tantum*, podendo ser ilidida por prova em contrário.

O contribuinte pode ingressar em juízo antes de iniciado o processo de execução e contestar a liquidez da dívida inscrita – Constituição, art. 5º, XXXV, ou já na fase

⁸⁵ ALIOMAR BALEEIRO, : **Direito Tributário Brasileiro**, 10ª ed. Editora Forense, Rio de Janeiro, p. 155.

judicial da execução oferecer embargos.

T.2 - Direito de excluir da garantia do crédito tributário os bens impenhoráveis – A impenhorabilidade de algum tipo de bem é matéria predominantemente do direito civil, que foi acolhida no CTN, ao dispor sobre as garantias e privilégios do crédito tributário - art. 184. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento de crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, **excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis**. Exemplos de bens impenhoráveis: bem-de-família – Código Civil, art. 70 a 73; entidades de previdência privada, Decreto nº 81.402/78, art. 45; renda constituída por título gratuito – Código Civil, art. 1430; parte de produto de espetáculo reservada ao autor e aos artistas – Lei 9.610/98, art. 76.

T.3 - Direito à prestação de garantias em medida cautelar fiscal – No caso de o contribuinte estar sofrendo a constrição de seus bens ou a decretação de indisponibilidade dos mesmos, em virtude de medida cautelar, proposta pela Fazenda Pública, poderá prestar garantia idônea que substitua a medida cautelar – é o que prescreve a Lei nº 8.397, de 06 de janeiro de 1992 (instituiu a Medida Cautelar Fiscal) – art. *A medida cautelar decretada poderá ser substituída, a qualquer tempo, pela prestação de garantia correspondente ao valor da pretensão da Fazenda Pública ...*

T.4 - Direito de garantir a execução – previsto no art. 9º da lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 (Cobrança Judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública). Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão da Dívida Ativa, o executado poderá: a) efetuar depósito em dinheiro...; b) oferecer fiança bancária; c) nomear bens à penhora; d) indicar bens de terceiros.

5.1.2.4 - Direitos de conteúdo econômico

U - Direito à restituição de indébito tributário, acrescido de juros de mora e penalidades pecuniárias – o direito à restituição é daquele que suportou o ônus do pagamento. Caso tenha havido transferência do encargo, tal direito pertence àquele que estiver expressamente autorizado a receber, conforme disposto no CTN: art. 165. *O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento; .Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades*

pecuniárias, ... O Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, que dispõe sobre o Imposto sobre Importação e Serviços Aduaneiros, em seu artigo 28, § 1º, faculta a restituição de ofício, sempre que a Administração apurar excesso de pagamento do imposto.

Com exceção da devolução de ofício do IRPF retido na fonte pagadora e do Imposto de Importação cobrado em excesso, o pedido de restituição de indébito tributário caracteriza-se como um procedimento administrativo voluntário, que se inicia por movimento do próprio sujeito passivo da obrigação tributária, e se materializa através da restituição do que foi pago ou cobrado indevidamente, na forma disciplinada nos artigos 165 a 169 do CTN. A Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991 (alterou a legislação do IR) veio complementar o estatuído no CTN, ao permitir, em seu art. 66, que o contribuinte efetue a compensação, nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, – mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória –, desse valor no pagamento de importância correspondente a períodos subsequentes, desde que a compensação seja efetuada entre tributos da mesma espécie. A compensação somente poderá ser efetuada pelo contribuinte titular do crédito oriundo do pagamento indevido ou a maior, vedada a transferência deste crédito a outrem. Finalmente, é oportuno lembrar que tal procedimento pode ocorrer na esfera federal, estadual e municipal.

V - Direito à devolução de garantias prestadas - o direito à devolução ao contribuinte das garantias prestadas funda-se, quer na proibição legal e moral do enriquecimento ilícito, quer no princípio da legalidade, que impõe que a obrigação tributária deve ser cumprida nos estritos limites da lei: nem mais, nem menos. Se o Estado sucumbir ante a pretensão do contribuinte ao embargar a execução, não lhe resta outra alternativa, que não devolver ao embargante os valores correspondentes às garantias.

X - Direito ao ressarcimento de despesas processuais - se vencida, a Fazenda Pública ressarcirá o valor das despesas feitas pela parte contrária. Esta é uma grande novidade da Lei nº 6.830/80 – art. 39, parág. único. A implementação dessa medida encontra-se disciplinada na legislação processual civil, nos Regimentos internos dos Tribunais, bem assim no Regulamento estatutário da Ordem dos Advogados do Brasil, no tocante aos honorários advocatícios.

5.2 - Direitos do Contribuinte no ordenamento jurídico português

Diferentemente do que aconteceu em alguns países como nos EUA, na Itália e na Espanha, onde foram aprovados diplomas legais específicos (respectivamente Taxpayer Bill of Rights - 1996, Ley de Derechos y Garantias de los Contribuyentes - 1998 e Statuto dei Diritti del Contribuente - 2000) para, – à guisa de declaração de direitos ou de estatuto do

contribuinte, reunir em uma só norma jurídica os direitos, ou melhor, as garantias do contribuinte, – em Portugal, tais direitos e garantias, semelhantemente ao que ocorre no Brasil, encontram-se dispersos por diversas normas legais. Porém, é necessário observar que, enquanto no Brasil, o sistema tributário é totalmente esgotado na Constituição Federal, pelo legislador constituinte, que o modelou de forma definitiva, prescrevendo uma fantástica quantidade de princípios tributários, nada deixando à eventual colaboração do legislador ordinário, para crescer ou diminuir, em Portugal o sistema fiscal é parcamente normatizado na Constituição (art. 102 a 104), e tratado em detalhes na legislação infraconstitucional.

Há aquelas garantias ditas gerais, comuns aos diversos impostos e prestações tributárias, e as denominadas especiais, próprias de alguns deles. Todas elas encontram fundamento na Constituição, na Lei Geral Tributária, no Código de Procedimentos e de Processo Tributário, no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e, supletivamente no Código do Procedimento Administrativo, bem como, com as necessárias adaptações, no Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

Como garantias gerais merecem destaque: a) observância do princípio da legalidade para criação ou majoração de tributo; b) certeza e segurança na definição das situações tributárias decorrentes dos institutos da caducidade do direito de liquidação e da prescrição das obrigações tributárias; c) o dever de celeridade nos atos da administração tributária; d) o dever de confidencialidade dos dados do contribuinte em poder da administração; e) presunção de verdade e boa-fé da atuação do contribuinte; f) amplo direito de informação; g) fundamentação e notificação dos atos da administração; h) o ressarcimento de prejuízos causados por erro imputável à administração (juros indenizatórios); i) direito de audição, reclamação impugnação e oposição.

Por questões didáticas e de racionalidade, as garantias do contribuinte, no ordenamento jurídico português, podem ser analisadas em dois grupos bem distintos: **a) medidas não impugnatórias**, pelas quais o contribuinte procura evitar ou prevenir a violação dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos e **b) medidas impugnatórias**, através das quais ataca ou contesta atuações da administração tributária que lesem ou prejudiquem seus direitos ou interesses protegidos em lei.

5.2.1 - Meios não impugnatórios:

A - Direito à informação – LGT, art. 67º, 68º e 70º: **a)** o contribuinte tem o direito de ser informado, por escrito, no prazo de até 10 dias, sobre a fase em que se encontra o procedimento e a data previsível da sua conclusão; a existência e teor das denúncias dolosas

não confirmadas e a identificação do seu autor, bem como a sua concreta situação tributária; **b)** os sujeitos passivos e outros interessados ou seus representantes legais, inclusive advogados ou outras entidades legalmente habilitadas ao exercício da consultoria fiscal, têm direito a solicitar e a obter informações vinculativas sobre a situação tributária (própria ou de clientes) e os pressupostos ainda não concretizados de benefícios fiscais.

B - Direito à fundamentação e notificação – LGT, art. 63º-B e 77º - a exigência de fundamentação dos atos tributários constitui uma relevante garantia dos contribuintes. As decisões da administração tributária que impliquem em acesso a documentos bancários, nas hipóteses previstas no art. 63º, nº 4, devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam e são da competência do director-geral dos Impostos ou do director-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, ou seus substitutos legais, sem possibilidade de delegação. Por sua vez, o art. 77º, dispõe que a decisão de procedimento tributário deve ser sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de fato e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.

Conquanto a fundamentação dos atos tributários possa ser efetuada de forma sumária, deve sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos fatos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.

Finalmente, não se deve olvidar que, conforme disposto no art. 77º, nº 6, a eficácia da decisão depende da notificação válida ao interessado.

C - Direito à audiência prévia – LGT, art. 23º, nº 4; 60º e 63º-B – Embora o CPA e o CPPT refiram-se a audiência, estranhamente a LGT fala em audiência. Da análise dos artigos aqui citados, destacam-se cinco espécies de decisões sujeitas à audiência prévia, do contribuinte, relativas: **a)** à reversão da execução fiscal contra terceiros; **b)** ao ato tributário e às que ponham termo a procedimento de 1º grau, inclusive a pedidos e petições; **c)** a atos que decidem procedimentos de 2º grau; **d)** à definição da obrigação principal do contribuinte; e **e)** à derrogação do dever de sigilo bancário;

A LGT, em seu artigo 60.º, enumera diversas formas pelas quais a participação dos contribuintes pode se evidenciar:

1. A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

- a) Direito de audição antes da liquidação;*
- b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;*
- c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;*
- d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção;*
- e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.*

2. É dispensada a audição em caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável.

3 - Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado.

4. O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.

5. Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação.

6. O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição, não pode ser inferior a 8 nem superior a 15 dias.

7. Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.

D - Direito à dedução, reembolso ou restituição de impostos – LGT, art. 30º
e nos códigos referentes a cada imposto.

A lei fala indistintamente em devolução, reembolso ou restituição. A dedução tem o sentido de aproveitamento, sob a forma de crédito, em cada período, o montante do

imposto pago no período anterior. Quanto ao reembolso ou à restituição, refere-se a indébitos tributários.

E - Direito a juros indenizatórios ou moratórios – LGT, art. 43º.

O contribuinte tem direito de ser ressarcido pelo Estado de prejuízos resultantes do pagamento em excesso de impostos e contribuições, por erro imputável aos serviços tributários ou, se por motivo atribuível à administração fiscal, seja descumprido prazo legal da restituição de impostos indevidamente autoliquidados ou pagos.

F - Direito à redução das coimas – RGIT, art. 29º e 30º.

O infrator, se reconhecer a sua responsabilidade e oportunamente regularizar a sua situação tributária, tem o direito à redução da respectiva coima.

G - Direito à caducidade da liquidação e da garantia prestada e à prescrição da obrigação tributária – LGT, art. 45º, nº 4, 48º, nº 1 e 183º-A do CPPT. Quando a administração fiscal, nos prazos legais, não determinar e notificar o contribuinte do montante do imposto ou de outras prestações tributárias devidas, perde o direito a essa determinação.

H - Direito à prescrição dos procedimentos e das penas criminais e contra-ordenacionais - RGIT, art 21º combinado com os art. 122º, 123º, 125º e 126º do CP. Prescrevem em cinco anos o procedimento criminal e contra-ordenacional, bem como as penas por crimes tributários e as sanções por contra-ordenação.

I - Direito à confidencialidade fiscal – LGT, art. 64º, nºs 1 e 3. Consoante determinações desses dispositivos legais, os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado. Ainda, que o dever de confidencialidade comunica-se a quem quer que, por deveres de colaboração com a administração tributária ou com a justiça, obtenha elementos protegidos pelo segredo fiscal, nos mesmos termos do sigilo da administração tributária.

J - Outros meios não impugnatórios.

- a) direito à avaliação de sua situação fiscal;
- b) direito à entrega de declarações de substituição do IRS e do IRC;
- c) direito a exigir ordem judicial para o acesso, contra sua vontade, de funcionário do fisco, aos locais destinados ao exercício de suas atividades económicas, que estejam também afetos à sua habitação.

5.2.2 - Meios impugnatórios

Abrangem tanto os meios administrativos (perante a administração) como os meios judiciais (perante o judiciário).

5.2.2.1 - Administrativos:

Trata-se das reclamações e dos recursos hierárquicos, dirigidos à própria administração fiscal, dentre os quais destacam-se:

A - Impugnação de atos em matéria tributária.

Refere-se às decisões de correção quantitativa da matéria tributável (correções administrativas das declarações dos contribuintes do IRS e IRC), bem como a atos que estão contidos nas decisões de determinação da matéria tributável: a) por avaliação direta, ou b) por avaliação indireta – através de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha, – que ensejaria uma reclamação traduzida no pedido de revisão necessária para um órgão de natureza arbitral e pericial.

B - Impugnação de atos tributários.

Refere-se a atos de liquidação administrativa do imposto (a que o CTN brasileiro denomina lançamento) os quais, em sentido amplo, abrangem um conjunto de procedimentos administrativos tendentes à identificação do sujeito passivo, à determinação da matéria tributável, à aplicação da alíquota correspondente e ao cálculo do montante a pagar.⁸⁶

C - Impugnação de atos administrativos relativos a questões tributárias.

Questões “*que emergem das resoluções autoritárias que imponham aos cidadãos o pagamento de quaisquer prestações pecuniárias, com vista à satisfação de encargos públicos dos respectivos entes impositivos ou que isentem ou beneficiem os contribuintes dessas prestações*”.⁸⁷ A título de exemplos podem ser citados os atos administrativos proferidos em procedimentos especiais que impliquem na concessão de benefícios fiscais, permissão para pagamento de impostos em prestações sucessivas, pedido de compensação de dívidas fiscais, inspeção tributária, derrogação administrativa do dever de sigilo bancário, informação vinculativa, etc.

⁸⁶ CTN, art. 142 – Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

⁸⁷ Acórdão da 1ª Secção do STA, de 17/06/1997.

D - Reclamação e recurso hierárquico contra atos da administração tributária.

A reclamação, que pode ter como autor o contribuinte, substitutos e responsáveis, tem por objetivo anular total ou parcialmente, atos tributários. De acordo com o nº 1 do art. 70º do CPPT, a reclamação deve ser proposta em até 120 dias, contados dos fatos que a justificam, observados os requisitos do art. 99º do CPPT.

E - Reclamação extraordinária através de pedido de revisão.

Mais que uma faculdade da administração tributária, a apreciação de pedido de revisão, constitui uma um poder-dever, face aos princípios que exigem garantia dos direitos legalmente protegidos dos administrados na condição de contribuintes. Nesse sentido destacam-se as hipóteses previstas no art. 78º, nºs 4 e 5, da LGT, tais como: a) revisão do ato tributário que tenha resultado em duplicidade da coleta, que pode efetuar-se, independentemente do fundamento, em até quatro anos; b) revisão excepcional da matéria tributável, nos três anos posteriores ao do ato tributário, sob autorização do dirigente máximo do serviço, se demonstrado que houve injustiça grave ou notória.

F - Impugnação de atos de autoliquidação, substituição tributária e pagamentos por conta.

De acordo com os art. 131º e seguintes, do CPPT, nessas três situações, impõe-se uma impugnação administrativa, como pressuposto de eventual impugnação judicial: a) das liquidações feitas pelo próprio contribuinte; b) das retenções na fonte feitas pelos substitutos fiscais; e c) dos pagamentos realizados pelo contribuinte por conta do imposto a pagar quando do acerto de contas no final do ano fiscal.

G - Impugnação de atos da fase administrativa do processo contra-ordenacional fiscal.

Contra a aplicação de coimas a sanções acessórias, lesivas a direitos ou interesses legalmente protegidos, pela inteligência do art. 95º, nº 2, i, da LGT, combinado com os art. 80º e seguintes do RGIT, deduz-se a possibilidade da interposição de recurso para os tribunais tributários, os quais devem ser apresentados primeiramente nos serviços periféricos locais da administração tributária onde tenha sido instaurado o respectivo processo de contra-ordenação.

5.2.2.2 - Jurisdicionais

A - Impugnação de atos da administração tributária em sede de execução fiscal.

Embora no processo de execução fiscal pressupõe-se tenham sido proporcionadas ao sujeito passivo todas as oportunidades de ampla defesa e contraditório, restam-lhe ainda alguns meios de impugnação, quais sejam: a) a oposição à execução fiscal (por exemplo, impugnação da liquidação); b) reclamação das decisões do órgão de execução fiscal; e c) impugnação da apreensão de bens e de providências da administração tributária.

B - Impugnação de normas jurídicas tributárias.

Consoante disposições dos art. 38º, al. C e 49, nº 1, do ETAF, as normas jurídicas tributárias são impugnáveis para os TCA's, quer sejam normas administrativas de âmbito regional ou local, quer sejam de âmbito nacional.

C - Outros meios jurisdicionais de garantias dos contribuintes:

O CPPT regula três categorias diferentes de instrumentos jurídicos manejáveis como meios jurisdicionais de garantia dos contribuintes ou demais obrigados tributários:

1) as ações: a) CPPT, art. 145º - para o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido, e b) LGT, art. 101º, al. h, - de intimação para determinado comportamento, em caso de omissões da administração tributária lesivas de quaisquer direitos ou interesses legítimos;

2) os meios processuais acessórios: a) CPPT, art. 147º, nº 6 - processo de ação cautelar a favor do contribuinte, e b) CPPT, art. 146º, nº 1 e CPTA, art. 104º a 108º - o fornecimento de certidões; e c) CPPT, art. 146º, nº 1 - a produção antecipada da prova;

3) outros meios processuais: a) os recursos jurisdicionais, b) a execução de julgados, c) a revisão de sentença, e d) outros meios no bojo do processo de execução fiscal, como a oposição à execução e os embargos de terceiro.

Capítulo VI

6 - TENDÊNCIAS DA LEGISLAÇÃO FISCAL E DA DOUTRINA

6.1 - Brasil

Atualmente encontram-se em discussão, tanto na Câmara dos Deputados como no Senado Federal, diversos projetos de leis que pretendem instituir um *Código de Defesa do Contribuinte*. Em alguns Estados brasileiros já vigoram leis que ostentam o pomposo nome de Código de Defesa (ou Direitos) do Contribuinte.

6.1.1 - Projeto de Lei Complementar nº. 646/99 do Senado Federal

Dentre os muitos e variados projetos de leis em discussão atualmente no Legislativo Federal – na Câmara dos Deputados, no Senado Federal ou no Congresso Nacional, – encontra-se o projeto de Lei Complementar nº. 646/99, fruto da idéia de se instituir no Brasil um Código de Defesa do Contribuinte.

Generalidades sobre o Projeto.

Referido projeto surgiu de minuta elaborada por uma comissão de alto nível, coordenada pelo Professor Torquato Jardim e tendo como integrantes os ilustres tributaristas: Eduardo Botelho, da USP – Universidade de São Paulo; Roque Antonio Carrazza e Paulo de Barros Carvalho, da PUC/SP – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo; Ricardo Lobo Torres da UFRJ – Universidade Federal do Rio de Janeiro, e José Souto Maior Borges, da UFPE – Universidade Federal de Pernambuco.

Transformou-se em projeto de lei, de autoria do Senador Jorge Bornhausen, que ao apresentá-lo ao Senado afirmou que naquele momento estava se iniciando uma “*revolução cultural na compreensão da Constituição Federal*”, por ter “*como vetores fundamentais os direitos do contribuinte e a busca da justiça social*”, além de inserir-se no “*processo das democracias avançadas*”.

Nota-se, portanto, no âmbito do Poder Legislativo, – na opinião do relator do projeto, – uma tentativa de aprimoramento das relações jurídicas entre a Administração Tributária e o contribuinte que, se tudo for transformado em lei, *colocará o Sistema Tributário brasileiro, quanto a esse aspecto, ao lado dos modelos jurídicos adotados pelos Estados Unidos*⁽⁸⁸⁾ *e pela Espanha*⁽⁸⁹⁾.

⁸⁸ Nos EUA foi aprovada, em 30 de julho de 1996, a a **Declaração de Direitos do Contribuinte II** (Taxpayer Bill of Rights II), que alterou o Código de Rendias Internas de 1986 (Internal Revenue Code) para fortalecer a proteção aos contribuintes.

Sabe-se que, por enquanto, os grandes interessados nesse trabalho têm sido segmentos sociais organizados, representantes do Comércio, da Indústria e Serviços, que através de suas entidades de classe (associações, sindicatos, federações e confederações), vem exercendo pressão para que dito projeto se transforme em lei.

De plano, observa-se que os autores do projeto abeberaram-se em trabalhos semelhantes desenvolvidos em outros países, e, nesse particular, a Lei 1/1998, de 26 de fevereiro, de Direitos e Garantias do Contribuinte, da Espanha, já revogada em 17 de dezembro de 2003 e incorporada à Ley General Tributária.

De fato, lê-se na justificativa: *a justa compreensão do que aqui se propõe, para daí extrair o quanto a sociedade civil tem o direito de ver e sentir da ação estatal, exige um repensar crítico de métodos e presunções do direito público. O projeto implica, substancialmente, uma revolução cultural na compreensão da Constituição, para nela se ler o quanto em outras sociedades democráticas, mais sólidas e corajosas – no reconhecer e tornar eficazes os direitos da cidadania – já o fizeram...*

Em outras sociedades democráticas, mais sólidas e corajosas, o relator inclui claramente a nação espanhola, pois assim continua na justificativa do projeto: *“Na Espanha publicou-se a Ley de Derechos y Garantias de los Contribuyentes - LDGC (nº 1/1998, de 26 de fevereiro), que <<regula os direitos e garantias básicas dos contribuintes em suas relações com as Administrações tributárias>> e que, segundo sua Exposição de Motivos, constituiu <<um marco de inegável transcendência no processo de reforço do princípio da segurança jurídica, característico das sociedades democráticas mais avançadas, permitindo, ademais, aprofundar a idéia de equilíbrio das situações jurídicas da Administração tributária e dos contribuintes, com a finalidade de favorecer a estes o melhor cumprimento voluntário das obrigações>>*

6.1.2 – Projeto: lei complementar nº 38/2007 - Câmara dos Deputados.

Passados oito anos sem que o projeto Bornhausen tenha sido aprovado ou rejeitado, surge outro, sob o nome de Código dos Direitos do Contribuinte, cuja apresentação foi confiada ao Deputado Sandro Mabel.

Principais pontos do projeto Mabel, na visão de seus defensores:

- a) Reúne, numa única lei, todos os Direitos do Contribuinte que hoje se encontram desordenados e espalhados em diversas legislações.

⁸⁹ Na Espanha foi aprovada a Lei 1/1998, de 26 de fevereiro (**Ley de Derechos y Garantias de los Contribuyentes**), revogada em 17 de dezembro de 2003.

- b) Proíbe a cobrança de impostos sobre operações comerciais, industriais, de prestação de serviço, de simples compra e venda, de locação, de exportação, enquanto o contribuinte não houver recebido valores e/ou riquezas que materializem o pagamento por tais negócios.
- c) Obriga o Estado a informar ao consumidor, no momento do ato da compra, os impostos a que está sujeito em virtude daquela compra.
- d) Afasta qualquer imposição de impedimento ao contribuinte quanto ao acesso a benefícios e incentivos fiscais e financeiros, linhas oficiais de crédito ou de participação em licitações públicas, quando estiver pendente contra ele processo administrativo ou judicial, em matéria tributária.
- e) Acaba com a possibilidade do uso espalhafatoso e intimidador de força policial nas diligências da fiscalização, exceto nos casos de comprovada resistência.
- f) Assegura explicitamente o direito de defesa ou de recurso, administrativo ou judicial, sem condicionamento a depósito, fiança, caução, aval ou outro ônus qualquer.
- g) Garante que o cidadão-contribuinte não seja execrado no Cadastro de Inadimplentes se parcelado o débito tributário e cumprido o acordo.
- h) Proíbe que o Fisco, para a cobrança extrajudicial de tributos:
 - proceda a interdição de estabelecimentos e/ou
 - impeça o contribuinte de transacionar com repartições públicas; e/ou
 - imponha barreiras fiscais e outros meios coercitivos .
- i) Exige que dívidas de impostos devem ser cobradas exclusivamente via processo administrativo e/ou Execução Judicial.
- j) Não permite que o Fisco retenha, por prazo superior a 180 dias, impostos a serem restituídos, ou que a carga tributária supere 35% do PIB.

6.2 - Portugal

Um exame retrospectivo revela que nas últimas décadas as garantias dos contribuintes têm sido ampliadas consideravelmente. É forçoso reconhecer a existência de consenso na doutrina em aceitar que, quer por alterações da legislação existente, quer pela introdução de novas normas,

*“perante quaisquer formas de tributação arbitrária, os contribuintes gozam de um adequado e completo sistema de garantias que lhes é reconhecido pela Constituição e, em conformidade com esta, pelas leis tributárias, ...”*⁹⁰

No entanto, diversas são as manifestações de determinados setores organizados da sociedade portuguesa, com vistas a alterações na legislação fiscal, exatamente para aumentar as garantias dos contribuintes.

6.2.1 - Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas⁹¹

A Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas é uma pessoa coletiva pública de interesses privados, tendo sido criada através do Decreto-lei nº 265/95, de 17 de Outubro, que foi revogado pelo DL 452/99 de 5 de Novembro, o qual publica o Estatuto da Câmara. Nos termos daquele normativo legal, tem como primordial missão auto-regular e autodisciplinar o exercício da profissão de Técnico Oficial de Contas, além de desenvolver todas as ações conducentes a uma maior credibilização e dignificação da profissão. Sem dúvida alguma a CTOC é hoje, em Portugal, a maior entidade profissional de inscrição obrigatória.

Em entrevista publicada no "Semanário Económico," Domingues de Azevedo, Presidente da CTOC, questionado sobre os efeitos do combate à fraude e evasão fiscais, refere que:

- a) «Os TOC são os profissionais que maior participação fazem ao Ministério Público de situações de incumprimento da lei no âmbito da sua profissão».
- b) «a impunidade é cada vez menor», pese embora existirem, por exemplo, «empresas sem atividade que continuam a emitir faturas»;
- c) «quem deve tem de pagar», mas não a qualquer preço»;
- d) «é preciso que o Estado e os serviços públicos tenham respeito pela lei e pelos sujeitos passivos»;
- e) «urge eliminar procedimentos contra direitos dos contribuintes»;
- f) defende o recurso a comissões de conciliação, com representantes das Finanças, Ministério Público e Técnicos Oficiais de Contas, que

⁹⁰ Guia do Fisco 2006, p. 489.

⁹¹ No Brasil tais profissionais são denominados Contabilistas e a entidade equivalente à CTOC – Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas é o CFC – Conselho Federal de Contabilidade.

evitariam anos à espera das decisões dos tribunais.

Em outra entrevista, publicada na Revista Brasileira de Contabilidade,⁹² o Presidente da CTOC declarou que “o sistema fiscal português, com pequenos reacertos, pode dizer-se que é o ajustado à realidade portuguesa. A questão mais pertinente é que as reformas, depois de feitas, devem ser executadas e devem envolver os profissionais.”

6.2.2 - Associação Nacional de Contribuintes

A Associação Nacional de Contribuintes, criada em 2004, tem os seguintes objetivos:

1. contribuir para o desenvolvimento da consciência cívica do Contribuinte, fazendo acompanhar a **consciência do dever** de pagar impostos da **consciência do direito** de controlar a sua dimensão e a correção da sua aplicação;
2. contribuir para uma maior transparência fiscal, através da simplificação do sistema e eliminação de burocracias desnecessárias;
3. prestar assistência técnica e disponibilizar assistência jurídica, em condições favoráveis, aos associados, para assuntos de natureza fiscal.

Consultada a respeito do assunto deste trabalho, declarou que na persecução dos fins a que se propôs, tem colocado em discussão temas direcionados às garantias dos direitos dos contribuintes, embora, às vezes, extrapole para os domínios do direito financeiro, isto é, vai além das preocupações com a receita pública e abrange também aspectos relacionados à despesa pública, sendo que a mais recente temática envolve as seguintes questões:

- a) a ANC tem responsabilmente evitado pronunciar-se sobre as medidas extremamente penalizantes que, no domínio dos dinheiros públicos, têm vindo a ser tomadas pelos governantes;
- b) todavia, a esta responsabilidade, corresponde o dever de dar voz aos contribuintes portugueses, no sentido de que os governantes saibam o que eles pensam;
- c) alega que com perplexidade vê serem anunciados investimentos em áreas não prioritárias - aeroportos novos e tgv - que dificilmente podem ser tomados como urgentes;
- d) tendo em vista possibilitar que os governantes escutem a voz dos

⁹² Revista Brasileira de Contabilidade, março / abril de 2007, n° 164.

contribuintes portugueses, abre, via internet, um fórum de debates, para que os interessados expressem a sua opinião.

Na tentativa de mais fortemente aguçar o interesse do maior número possível de estudiosos de assuntos relacionados aos direitos dos contribuintes, com base em material de outras Associações Europeias de Contribuintes, sistematizou o que denomina de “os dez mandamentos do contribuinte”, como a seguir:

1. Limitação constitucional da carga fiscal e proteção contra a tributação dupla dentro da comunidade europeia;
2. Limitação constitucional da Despesa Pública;
3. Proibição da existência de déficits orçamentais;
4. Garantia constitucional de isenção fiscal total para rendimentos ao nível mínimo de subsistência;
5. Garantia constitucional de controle das finanças públicas;
6. Imposição constitucional da transparência e da simplicidade nas leis fiscais;
7. Garantia constitucional contra a tributação clandestina induzida pela inflação;
8. Obrigação constitucional de privatização dos serviços públicos;
9. Punição constitucional do desperdício dos dinheiros públicos e da evasão fiscal;
10. Limitação constitucional da administração pública.

6.2.3 - Associação Fiscal Portuguesa

A Associação Fiscal Portuguesa, formalmente constituída em 24 de abril de 1965, declara-se uma instituição de direito privado sem fins lucrativos, independente de vinculações políticas, económicas e ideológicas, que tem por missão promover o estudo e a divulgação da Ciência e Técnica Fiscais e, do mesmo passo, contribuir para o aperfeiçoamento da legislação tributária positiva.

Às perguntas que lhe foram encaminhadas a respeito dos direitos e garantias dos contribuintes, ofereceu respostas centradas na complexidade do sistema fiscal, a seguir enumeradas, resumidamente:

1. é inegável a complexidade do sistema fiscal português e há premente necessidade de sua simplificação;
2. tal complexidade decorre, em parte, do ambiente legal e de determinadas

- práticas da Administração Fiscal;
3. podem ser vistos como fatores determinantes dessa complexidade a dispersão do poder tributário, evidenciada através da descentralização, da integração comunitária, bem assim da presença de grupos de pressão (lobbies) corporativos que, através de atuação política coordenada, conseguem fazer passar medidas impopulares e transformam em balcão de negócios a concessão de benefícios fiscais e os regimes fiscais diferenciados;
 4. a hiperlitigação, derivada da complexidade das leis, do hipergarantismo e do hiperjudicialismo;

A entidade questionada não se deteve apenas nas críticas, mas apresentou propostas de simplificação do sistema:

1. em sede da tributação do rendimento pessoal:
 - a) a tributação automática, por retenção na fonte, dos rendimentos obtidos de uma só fonte, sem necessidade de declaração;
 - b) a tributação por retenção na fonte dos rendimentos de capitais e das mais valias financeiras;
 - c) taxa proporcional (ainda que diversificadas por níveis de rendimento) ou progressiva (mas com poucos escalões) as micro empresas, as PME's e as grandes empresas;
2. em sede da tributação das empresas:
 - a) não perder de vista os três tipos de empresas: as microempresas, as PME's e as grandes empresas;
 - b) a necessidade de diferenciação: rendimento normal, avaliação suportada em índices objetivos de base técnico-científica, e rendimento revelado pela contabilidade.
3. em sede da tributação do consumo:
 - a) uma tributação geral do consumo (tipo IVA);
 - b) melhorar a eficiência dos IEC's;
 - c) a eventual introdução de outros IEC's.

6.2.4 – Autoridades Administrativas do MFAP

Depois de várias entrevistas com funcionários de diversos setores envolvidos com a Administração Fiscal, foi possível detectar um clamor por uma reorganização dessa

área da administração pública.

Segundo depoimento de autoridades administrativas do MFAP,

*“justifica-se hoje, plenamente que o Governo conclua a reorganização da Administração tributária, que passa por criar ao lado das três direcções-gerais referidas, uma nova organização, a **Administração-Geral Tributária**, à qual caberá o desempenho das funções de direcção superior, coordenação, controlo e planeamento estratégico das direcções gerais tributárias, apoiada no desempenho de tarefas de auditoria interna, estudo e apoio à concepção das políticas públicas tributárias, formação tributária, e de concepção e planeamento dos sistemas de informação.”*

As mesmas autoridades, numa veemente crítica, afirmam que por várias razões, torna-se hoje evidente a acrescida importância da organização dos serviços públicos do Ministério das Finanças, integrados na Administração direta do Estado, que no seu conjunto formam o que se designa por Administração Tributária: a) a Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), b) a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) e c) a Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA).

Em seu arrazoado, as autoridades entrevistadas destacam quatro pontos:

Em **primeiro lugar**, é necessário ter em conta que historicamente foi a decisiva eficácia da Administração tributária na obtenção de recursos fiscais que permitiu a construção e hoje a preservação e desenvolvimento do Estado Social, através do alargamento e melhoria da qualidade da intervenção do Estado na vida social.

Em **segundo lugar**, assinala-se que a Administração tributária sempre foi tida como uma organização especial na vida do Estado, cujo carácter é *sui generis*, nas nações civilizadas.

Em **terceiro lugar**, a objetiva importância atual das organizações tributárias pode ser descrita a partir dos dados estatísticos relativos: a) à quantidade de seus funcionários; b) ao volume de despesas para seu funcionamento; c) à magnitude da receita obtida como resultado de sua atuação.

Em **quarto lugar** e por fim, a organização administrativa é um pressuposto material das decisões individuais no domínio tributário, como, aliás, em qualquer outro domínio da boa administração, através de atos individuais ou coletivos das autoridades

tributárias, os quais dependem decisivamente de uma prévia e adequada organização dos meios administrativos.

6.2.5 - Opinião de populares

Oportuno, também, reportar aqui o protesto e a opinião de pessoas do povo, a respeito de incentivos fiscais concedidos pelo Fisco português, a determinados grupos empresariais, como é o caso a seguir obtido a partir de uma página de discussões na rede mundial de computadores.

Caso Ikea.⁹³

Portugal tem um sistema fiscal pesado, iníquo, arbitrário e despótico. É uma situação que é um desincentivo à atividade econômica. Mas Portugal necessita urgentemente de investimento estrangeiro. Ora nenhum investidor estrangeiro investe num país com um sistema fiscal tal como o nosso, a que se soma a burocracia administrativa e a ineficiência da justiça. Que faz então o governo? Muda o sistema fiscal e moderniza a administração pública? Nem pensar ... os contribuintes portugueses não-de ser sangrados até ficarem exangues. Nesse entendimento, quando negocia um investimento com um grupo estrangeiro dá-lhe incentivos fiscais, para que ele invista no nosso país. Portugal tem assim dois regimes fiscais – Um pesadão, trôpego, que pilha a riqueza produzida pelos portugueses, estilo “Europa à beira mar pasmada” e outro, diferente, à moda da Europa do Leste, para alguns investidores estrangeiros predestinados.

⁹³ http://semiramis.weblog.com.pt/arquivo/2006/01/distorcoes_fisc.html

Capítulo VII

7 - RESULTADOS, DISCUSSÃO E CONCLUSÕES

7.1 - Resultados

Embora de modo geral as relações entre os obrigados tributários e a administração fiscal se desenvolvam pacificamente, é notório que por diversas razões surgem conflitos entre o fisco e o contribuinte, razão por que ao apontar o objetivo deste trabalho foi colocado o problema: *que direitos fundamentais são reconhecidos ao contribuinte no Brasil e em Portugal e que garantias constitucionais (e infraconstitucionais) são dispensadas à proteção de tais direitos?*

Para realçar a importância do problema a questão foi desdobrada como segue:

- a) o Estado, no exercício de seu poder de império, pode negar ao contribuinte as necessárias garantias processuais?
- b) o Estado, a pretexto da gestão tributária, tem a faculdade de devassar a intimidade do contribuinte?
- c) a imposição tributária tem limite no direito de propriedade garantido aos cidadãos?
- d) as ações “remédios constitucionais” são manejáveis pelo contribuinte contra atos da gestão tributária?
- e) nas múltiplas e intensas relações da Administração Tributária com o contribuinte, não seria este melhor amparado se correspectivamente às suas obrigações tributárias, fossem definidos mais claramente os deveres da Administração?
- f) pode o legislador tornar mais fácil a tramitação de procedimentos ante a Administração e o Judiciário, nos quais o cidadão seja parte na condição de contribuinte?

Essas ponderações foram consideradas necessárias como meditações preambulares para o desenvolvimento das respostas ao questionamento apresentado no início deste trabalho e aqui reiterado. Os resultados foram agrupados sob três distintos aspectos: a) exame da legislação, b) exame da doutrina e c) exame da jurisprudência.

7.1.1 - Exame da legislação

7.1.1.1 - Brasil

Do exame das normas tributárias existentes no ordenamento jurídico brasileiro

constata-se uma variedade de direitos garantidos ao contribuinte, tanto na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional, na lei que regula o Processo Administrativo-Fiscal, nos regulamentos que disciplinam os tributos, como no restante da legislação tributária.

Vários direitos do contribuinte foram elevados a nível constitucional com a promulgação da Constituição Federal de 1988. Dentre os quais merecem destaque aqueles consagrados em princípios e limitações ao poder de tributar, nos artigos 145 e 150 a 155, que podem ser considerados como o núcleo essencial da cidadania fiscal (Rocha, 2003)⁹⁴. Convém notar que a CF/88 mantém até hoje a influência americana no campo das imunidades e das proibições de desigualdades (Torres, 2002).⁹⁵

A - Constituição Federal de 1988

No Título II, onde trata dos Direitos e Garantias Fundamentais.

A Constituição, em seu art. 5º, prevê direitos que, embora de caráter geral, por óbvio, têm ampla aplicação no campo da proteção ao contribuinte. Dentre estes merecem destaque:

- a) o direito de acesso ao judiciário – direito de ação judicial, contestando lançamentos de ofício de tributos, mesmo depois de sucumbência nas duas instâncias recursais previstas no contencioso administrativo-fiscal (art. 5º, XXXV);
- b) o direito ao juiz natural;
- c) o direito ao contraditório e à ampla defesa – *aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes* (art. 5º, LV);
- d) o direito ao devido processo legal;
- e) o direito a receber, dos órgãos públicos, informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral (art. 5º, XXXIII).
- f) a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (art. 5º, XXXVI).
- g) nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido (art. 5º, XLV).

⁹⁴ ROCHA, Kléverson Gomes. *A tributação e os direitos humanos*. Jus Navigandi, Teresina, a. 7, n. 61, jan. 2003. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=3585>>. Acesso em: 10 abr. 2003.

⁹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 24.

h) São inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos (art. 5º, LVI).

i) Não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel (art. 5º, LVII).

No Título III, da Organização do Estado.

A Constituição prevê em seu art. 37, *caput*, que a Administração Pública obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, os quais também, indiretamente garantem proteção ao contribuinte.

Princípios constitucionais

Torres (1999, p. 464),⁹⁶ afirma que “todos os princípios constitucionais que declaram as imunidades tributárias e proclamam as garantias dos direitos fundamentais se alicerçam na idéia de liberdade e integram o núcleo essencial da cidadania fiscal, fixando-lhe o *status negativus*”.

Figuram como princípios e limitações constitucionais ao poder de tributar, que garantem os direitos dos contribuintes:

- a) Princípio da legalidade (art. 150, I) – *somente lei pode criar ou aumentar tributo;*
- b) Princípio da isonomia (art. 150, II) – *proibido tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente;*
- c) Princípio da irretroatividade da lei tributária (art. 150, III, a) – *a lei não pode retroagir para alcançar fatos ocorridos antes de sua vigência;*
- d) Princípio da anterioridade (de exercício) da lei tributária (art. 150, III, b) – *a lei que cria ou aumenta tributo deve ser publicada no exercício financeiro anterior à sua vigência;*
- e) Princípio do não-confisco (art. 150, IV) – *proibido tributo com efeito de confisco;*
- f) Princípio da não-limitação ao tráfego de pessoas ou bens (art. 150, V) – *proibido estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;*
- g) Princípio da uniformidade geográfica (art. 151, I) *É vedado à União*

⁹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *A cidadania fiscal múltipla*. In: REZENDE, Condorcet. *Semana de estudos tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p.464.

instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

- h) Princípio da não-diferenciação tributária em função da procedência ou destino de bens e serviços (art. 152) – *É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino;*
- i) Princípio da capacidade contributiva, aplicável aos impostos (art. 145, § 1º) – *sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte;*
- j) Princípio da universalidade do imposto de renda (art. 153, § 2º, I) – *o imposto deve alcançar todas as pessoas;*
- k) Princípio da generalidade do imposto de renda (art. 153, § 2º, I) – *o imposto deve alcançar todas as rendas;*
- l) Princípio da progressividade do imposto de renda (art. 153, § 2º, I) – *alíquotas maiores para rendas e proventos maiores;*
- m) Princípio da não-cumulatividade, aplicável ao IPI e ao ICMS (art. 153, § 3º, II e art. 155, § 2º, I) – *a possibilidade de se abater, em cada operação, o montante do imposto destacado na operação anterior;*
- n) Princípio da seletividade, aplicável obrigatoriamente ao IPI e facultativamente ao ICMS (art. 153, § 3º, I e art. 155, § 2º, III) – *a possibilidade de se utilizar alíquotas diferentes em função da essencialidade dos produtos e mercadorias;*
- o) Imunidade ao IPI e ao ICMS (art. 153, § 3º, III e art. 155, § 2º, X, a) – *nas exportações de produtos industrializados.*
- p) Imunidades subjetivas e objetivas, aplicáveis aos impostos em geral (art. 150, VI) – *proibição constitucional da instituição de impostos sobre determinadas pessoas e determinadas coisas.*

B - Código Tributário Nacional

Muitos outros preceitos possuem o caráter exclusivo de garantia dos direitos dos contribuintes. Os mais relevantes estão reproduzidos abaixo:

- a) Necessidade de lei para definir tributo (art. 3º);
- b) A lei tributária aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando (art. 106, II):
 - deixe de defini-lo como infração;
 - deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
 - lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente na época da sua prática.
- c) A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado (art. 112);
- d) Necessidade de lei para definir fato gerador da obrigação principal (art. 114);
- e) Obrigatoriedade de previsão legal para imposição da prática ou abstenção de ato, caracterizada como fato gerador da obrigação acessória (art. 115);
- f) Previsão de que as três esferas tributárias (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), até 31 de janeiro de cada ano, editem decreto com a consolidação da legislação vigente, relativa a cada tributo de sua competência (art. 212);
- g) O direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário – decadência – extingue-se em cinco anos (arts. 155, § 4º, e 173);
- h) A ação de cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos – prescrição –, contados da data da sua constituição definitiva (art. 174);
- i) O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada (irretroatividade da lei tributária impositiva – art. 144);
- j) A interposição de reclamações e recursos suspende a exigibilidade do crédito tributário (nos termos das leis reguladoras do processo administrativo-tributário, art. 151); também suspendem a exigibilidade a concessão de liminar em mandado de segurança, a concessão de liminar ou tutela antecipada em outras espécies de ação judicial, e o parcelamento;
- k) A isenção concedida por prazo certo ou em função de determinadas

- condições não pode ser revogada a qualquer tempo (art. 178);
- l) Obrigação da Administração Tributária e de seus servidores de manter o sigilo fiscal dos contribuintes (art. 198);
 - m) O contribuinte tem o direito de obter Certidão Negativa no prazo de dez dias (art. 205, Pu;
 - n) O contribuinte tem direito à restituição de tributo pago indevidamente, independente de prévio protesto (art. 165).
 - o) A autoridade administrativa deverá lavrar termo de início de fiscalização ou diligência, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo para sua conclusão (art. 196).

C- Processo Administrativo-Fiscal, Decreto n° 70.235 / 1972 ⁹⁷

Na norma básica do PAF - Processo Administrativo-Fiscal, Decreto n° 70.235, de 06 de março de 1972, também se encontram vários preceitos ligados à garantia de direitos do contribuinte, dentre os quais são listados em seguida aqueles considerados mais relevantes (aplicáveis aos créditos tributários da União e, por óbvio, supletivamente aos dos Estados, Distrito Federal e Municípios):

- a) Defesa administrativa dos lançamentos de ofício, em duas instâncias: impugnação junto às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, e recurso voluntário junto ao Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (art. 25);
- b) Reaquisição da espontaneidade do sujeito passivo sob ação fiscal, no caso de falta, por mais de sessenta dias, de ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos (§ 2º do art. 7º);
- c) Direito do contribuinte de formular consultas sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado, impedindo o fisco de iniciar procedimento fiscal relativo àquele tributo até trinta dias depois da ciência da decisão (arts. 46 a 58);
- d) Obrigatoriedade de requisitos formais no lançamento tributário, cuja inobservância causa a sua nulidade (arts. 10 e 11);
- e) Realização de atos processuais, pela autoridade local, no prazo de trinta dias (art. 3º);
- f) Execução dos atos processuais, pelo servidor, no prazo de até oito dias

⁹⁷ BRASIL. Decreto n° 70.235, DOU, 07 mar. 1972, p. 1923, col. 1, ret. 09 mar. 1972, p. 2019,

(art. 4º).

D - Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000 / 1.999.

O Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, ⁹⁸consolida a legislação do Imposto de Renda das Pessoas Físicas e Jurídicas. Neste decreto também há dispositivos visando a resguardar direitos dos contribuintes, quais sejam:

- a) Necessidade, para reexame de período já fiscalizado, de autorização expressa do Superintendente, Delegado ou Inspetor da Receita Federal (art. 906).
- b) O contribuinte submetido à ação fiscal poderá pagar, até vinte dias após o recebimento do termo de início da fiscalização, o imposto já declarado, sem multa de ofício (art. 909).
- c) Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados na escrituração mantida pelo contribuinte com observância das disposições legais (arts. 923 e 924);
- d) O contribuinte que pagar ou parcelar crédito tributário lançado de ofício dentro do prazo de impugnação terá desconto de 50% e 40%, respectivamente, da multa de ofício (arts. 961 a 963).
- e) Extingue-se a punibilidade dos crimes tributários, definidos nas leis nº 8.137/90 e nº 4.729/65 quando o agente promover o pagamento do tributo e acessórios antes do recebimento da denúncia (art. 983).
- f) É assegurado ao contribuinte o direito de petição, em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder (art. 991, I).
- g) É assegurado ao contribuinte o direito de obtenção de certidões, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal (art. 991, II).
- h) Nenhuma informação sobre a situação econômica ou financeira do contribuinte ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades poderá ser dada pela Administração Tributária e seus servidores (art. 998).

⁹⁸ BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. DOU, 29 mar. 1999, p. 1, col. 1.

7.1.1.2 - Portugal

A – Constituição da República Portuguesa

Em sentido amplo, incluem-se entre as garantias dos contribuintes aqueles instrumentos ou mecanismos jurídico-institucionais, que constituem a base ou fundamento das garantias, como acontece com os princípios constitucionais do Estado democrático de direito, da subordinação à Constituição, à lei e aos demais atos normativos dos poderes públicos e aos princípios constitucionais a que se encontra subordinada a Administração Pública. Todas genericamente identificadas como garantias constitucionais.

De acordo com a CRP (art. 103º), especificamente, constituem garantias constitucionais dos contribuintes: a observância do princípio da legalidade para criar e majorar impostos, definir crimes e contra-ordenações fiscais e as respectivas sanções principais e acessórias, bem como a observância do princípio da irretroatividade da legislação fiscal.

B – Legislação fiscal

Numa breve análise, com base na generalidade da legislação portuguesa pertinente, destacam-se como garantias dos contribuintes:

- a) direito à informação;
- b) direito à avaliação da situação fiscal a pedido do contribuinte;
- c) direito à fundamentação e notificação;
- d) direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto; direito a juros indenizatórios ou juros moratórios; direito à redução das coimas;
- e) direito à caducidade da liquidação,
- f) direito à prescrição da obrigação fiscal e à prescrição do procedimento contra-ordenacional e do procedimento criminal;
- g) direito à confidencialidade fiscal.

Por outro lado, enquadram-se como garantias adjetivo-processuais:

- a) direito à audição prévia;
- b) direito à revisão da matéria coletável;
- c) direito a recurso hierárquico;
- d) direito à reclamação graciosa;
- e) direito à impugnação judicial.

7.1.2 - Exame da doutrina

7.1.2.1 - Brasil

Conquanto parte da doutrina veja o Sistema Tributário Brasileiro como um *quadro orgânico de normas tributárias* inscritas na Constituição e em normas infraconstitucionais ou, acima de tudo, *uma carta de direitos do contribuinte* contra a excessiva e reconhecida carga tributária Brasileira (Martins, 2000, p.3),⁹⁹ não faltam censuras ao mesmo.

Numa contundente crítica (HARADA 2004),¹⁰⁰ afirma que

“ o Sistema Tributário Brasileiro é complexo, caótico e extremamente contraditório. De um lado, ele é totalmente esgotado pelo legislador constituinte, que o modelou de forma definitiva, prescrevendo uma fantástica quantidade de princípios tributários, nada deixando à eventual colaboração do legislador ordinário, para acrescer ou diminuir. De outro lado, legislações de três níveis impositivos despejam, periodicamente, inúmeros instrumentos normativos, agredindo vários desses princípios, sem que os tribunais os repilam adequadamente.”

Por essa e por outras razões considera o sistema extremamente confuso (*vício da nebulosidade, que é uma das marcas características de nossa legislação tributária*). Acrescenta que uma variedade infindável de instrumentos normativos compõem a legislação tributária: princípios constitucionais, leis complementares, leis ordinárias, medidas provisórias, decretos, instruções normativas, portarias, pareceres normativos, circulares, avisos, comunicados etc, criando um verdadeiro cipocal de normas que não obedecem ao princípio da hierarquia vertical das normas jurídicas. *Enfim, a legislação tributária caracteriza-se pela insegurança, pelo dinamismo caótico e pela nebulosidade de suas normas.*

BECKER (1989)¹⁰¹ denuncia que o Brasil sofre há décadas de um mal crônico, que lhe tolhe o crescimento e a harmonia que deve permear todas as instâncias da Administração Pública: uma inflação legislativa e, o que é pior, com a edição de leis, decretos, portarias e instruções normativas que, além de numerosas, chocam-se entre si e

⁹⁹ MARTINS, I. G. S.: *Curso de Direito Tributário*, 7ª ed, Edit. Saraiva, São Paulo, 2000, p. 13.

¹⁰⁰ HARADA, K.: "Tributos. Cultura da Nebulosidade" (www.jus.com.br, acesso em 27.04.2004).

¹⁰¹ BECKER. A. A. *Carnaval Tributário*, 1989, pág. 4.

agredem até mesmo a Carta Magna, seja violando artigos expressos, seja ofendendo princípios nela consagrados. Conseqüentemente, alguns efeitos dessa irresponsabilidade são inevitáveis: a *desarmonia fiscal* entre as várias esferas da Administração Pública, entre estas e o cidadão-contribuinte, e a incomensurável *insegurança jurídica* que isto causa na população. Chama a atenção para o fato de que *não há país que se desenvolva e nem povo que goze de um mínimo de paz social em meio à balbúrdia legislativa*. Observa o autor que

na atuação de advogados, procuradores e magistrados o efeito não poderia ser diverso: teses conflitantes, decisões antagônicas – ora assegurando um direito, ora negando-o, – e por aí vai. Assim, a Justiça, cujo objetivo precípua seria a pacificação social, acaba também sendo vítima do excesso criativo de nossos governantes e não consegue pacificar nada.

MARTINS (2004)¹⁰² – professor emérito das Universidades Mackenzie e Paulista (de São Paulo) e da Escola de Comando e Estado Maior do Exército, – confessa:

"Foram elaboradas leis inconstitucionais ou ruins, como é o caso da mais recente, da Contribuição para Fins de Seguridade Social (Cofins) para importação e exportação. Esta legislação é tão estranha que mesmo eu tenho dificuldades para entendê-la. O artigo 150 da Constituição, no § 4º, proíbe o confisco do contribuinte, mas isto não tem sido cumprido"

Os governantes brasileiros diriam que o ordenamento deve ser continuamente aprimorado. Isto não se nega. Mas também é certo que a *serenidade*, a *continuidade* de leis e princípios de forma mais *perene*, um mínimo de *estabilidade tributária*, são elementos essenciais para que o empresário produza sossegado, sem surpresas ou preocupações exageradas (a não ser com as atividades objeto de seu negócio); para que teses se pacifiquem nos Tribunais; para que advogados, consultores e contadores tenham tempo adequado para se familiarizarem com novos dispositivos legais. E, sem isso tudo, não há segurança jurídica e nem paz social. Não será continuamente agredindo o sistema já vigente a – (bem ou mal, justo ou injusto, mas vigente), – com a edição diária de instruções normativas, atos declaratórios, medidas provisórias, portarias, circulares, avisos etc., que se assegurará o tão esperado desenvolvimento do País, nem a perseguida "justiça fiscal," e muito menos a

¹⁰² BECKER, I.G.S.: in "Empresas são prejudicadas pela complexidade de leis", IBRACON, 27.05.2004, e "site" Portal Tributário.

segurança jurídica. Assevera o mesmo autor que *já não é apenas a CARGA TRIBUTÁRIA que está matando o brasileiro; é também a CARGA LEGISLATIVA, o excessivo e incognoscível número de leis, alíquotas e formas de declaração de impostos e contribuições, inovadas diuturnamente.* HAIDAR, (2008)¹⁰³

7.1.2.2 - Portugal

Tal como ocorre no Brasil, em Portugal, em relação às garantias dos contribuintes, apontam-se “vícios e virtudes” no sistema fiscal vigente.

Em entrevista, publicada na Revista Brasileira de Contabilidade, o Presidente da **Câmara de Técnicos Oficiais de Contas** declarou que *“o sistema fiscal português, com pequenos recontros, pode dizer-se que é o ajustado à realidade portuguesa. Em sua opinião, a questão mais pertinente é que as reformas, depois de feitas, devem ser executadas e devem envolver os profissionais.”*¹⁰⁴

A **Associação Nacional de Contribuintes** afirma que a discussão de temas direcionados às garantias dos direitos dos contribuintes deve extrapolar para os domínios do direito financeiro, isto é, ir além das preocupações com a receita pública e abranger também aspectos relacionados à despesa pública.

A **Associação Fiscal Portuguesa** chama a atenção para a complexidade do sistema fiscal, acima de tudo, devido ao ambiente legal e a determinadas práticas da Administração Fiscal, da dispersão do poder tributário, bem assim da presença de grupos de pressão (lobbies) corporativos que, através de atuação política coordenada, pressionam os legisladores para a aprovação de leis que, apesar de impopulares atentatórias contra direitos dos contribuintes, sejam favoráveis aos grupos que representam.

Autoridades administrativas do **Ministério das Finanças e Administração Pública**, pleiteiam que *“o Governo conclua a reorganização da Administração tributária, com a criação da Administração-Geral Tributária, à qual caberá o desempenho das funções de direcção superior, coordenação, controlo e planeamento estratégico das direcções gerais tributárias, apoiada no desempenho de tarefas de auditoria interna, estudo e apoio à concepção das políticas públicas tributárias, formação tributária, e de concepção e planeamento dos sistemas de informação.”*

Cidadãos comuns, a partir de páginas de discussões na rede mundial de

¹⁰³HAIDAR, Raul. Citado por MORETTI, Ivan Cesar. In O direito "babélico" tributário e a insegurança jurídica . **Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 419, 30 ago. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5613>>. Acesso em: 13 abr. 2008 .

¹⁰⁴ Revista Brasileira de Contabilidade, março / abril de 2007, nº 164.

computadores, criticam a concessão de incentivos fiscais a determinados grupos empresariais, como é o caso relatado anteriormente sobre a empresa Ikea.

7.1.3 - Exame da jurisprudência

7.1.3.1 - Brasil

Age de boa-fé o contribuinte que, cercado das cautelas de praxe, tem razões suficientes para acreditar que está praticando um ato em conformidade com o direito, mesmo que ignore o fato de seu ato estar em descompasso com a legislação. Em tais casos, os Tribunais têm assegurado a devida proteção jurídica aos contribuintes de boa-fé.

A seguir estão relacionadas diversas situações que já foram apreciadas pelo Judiciário e decididas em favor do contribuinte que agiu de boa-fé. Propositadamente os casos estão agrupados em quatro categorias: 1) aqueles onde o contribuinte de boa-fé foi exonerado do pagamento do próprio tributo; 2) aqueles onde foi assegurado ao contribuinte de boa-fé o aproveitamento de créditos tributários aos quais, em regra, não teria direito; 3) aqueles em que foi cancelada a cobrança de multa do contribuinte de boa-fé que deixou de recolher o tributo devido e 4) aqueles em que foi afastada a multa cobrada pelo descumprimento de obrigação acessória imposta pela legislação.

Na primeira categoria, destacam-se casos em que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) cancelou a cobrança de ICMS endereçada a contribuintes de boa-fé que venderam mercadorias a empresas declaradas inidôneas pelo fisco posteriormente à ocorrência das operações, época em que se encontravam devidamente cadastradas perante a administração tributária. Em tais casos, o fisco pretendeu responsabilizar o vendedor pelo recolhimento do ICMS, mas o STJ afastou a cobrança do imposto sob o fundamento de que a responsabilidade tributária não persistia quando o contribuinte vendedor tivesse agido de boa-fé.

De acordo com o STJ, *"não há como a declaração de inidoneidade da compradora alcançar o vendedor de boa-fé"*. Do voto condutor do acórdão proferido no julgamento do Recurso Especial (RESP) nº 90.153, vale conferir, ainda, o seguinte trecho:

"A venda foi realizada através de notas fiscais de produtor, havendo as mercadorias sido retiradas de sua propriedade por motoristas contratados pela compradora. (...) Diferente seria a solução para o caso se se tratasse de suposta venda, com conseqüente falsa saída da mercadoria, a empresa que nunca chegou a existir e se a operação fosse montada em cima de documentação viciada e de fraude

arquitetada com o objetivo único de não recolher o imposto".

Na categoria das decisões que asseguraram ao contribuinte de boa-fé o direito ao aproveitamento de créditos, enquadram-se os precedentes do STJ que autorizaram o creditamento do ICMS incidente – embora não recolhido – em operações praticadas por contribuintes de boa-fé com empresas inidôneas nas quais o preço tenha sido efetivamente pago e as mercadorias entregues. Destas decisões, a mais recente segue parcialmente transcrita abaixo:

"1. A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça pacificou-se no sentido de que é possível o aproveitamento de crédito de ICMS relativo a notas fiscais consideradas inidôneas pela fiscalização. Todavia, para tanto, é necessário que o contribuinte demonstre, pelos registros contábeis, que a operação de compra e venda efetivamente se realizou, incumbindo-lhe, portanto, o ônus da prova.

2. O disposto no art. 136 do CTN não dispensa o contribuinte, empresa compradora, da comprovação de que as notas fiscais declaradas inidôneas correspondem a negócio efetivamente realizado." (RESP nº 625.791)

Na terceira categoria (a dos julgados que excluíram a multa aplicada aos contribuintes que deixaram de recolher o tributo de boa-fé), destaca-se o seguinte julgado do STJ, que concluiu que o contribuinte não poderia ser penalizado pelo não recolhimento do ICMS na medida em que presumia não ser contribuinte desse imposto, mas do ISS. Confira-se:

"Tributário. Recurso Especial. Recolhimento reiterado do ISS Costume. art. 100, III e parágrafo único, do CTN. Auto de infração. ICMS boa-fé. contribuinte. multa. exclusão. juros moratórios. correção monetária. dies a quo. notificação.

I - Presume-se a boa-fé do contribuinte quando este reiteradamente recolhe o ISS sobre sua atividade, baseado na interpretação dada ao Decreto-Lei nº 406/68 pelo Município, passando a se caracterizar como costume, complementar à referida legislação.

II - A falta de pagamento do ICMS, pelo fato de se presumir ser contribuinte do ISS, não impõe a condenação em multa, devendo-se incidir os juros e a correção monetária a partir do momento em que a

empresa foi notificada do tributo estadual." (RESP 215.655).

Finalmente, na quarta categoria (a dos julgados que excluíram a multa dos contribuintes que descumpriram obrigações acessórias de boa-fé), vale destacar a seguinte decisão do STJ:

"I - Apesar da norma tributária expressamente revelar ser objetiva a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito fiscal (art. 136 do CTN), sua hermenêutica admite temperamentos, tendo em vista que os arts. 108, IV e 112 do CTN permitem a aplicação da equidade e a interpretação da lei tributária segundo o princípio do in dubio pro contribuinte. Precedente: REsp nº 494.080/RJ, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 16/11/2004.

II - In casu, o Colegiado a quo, além de expressamente haver reconhecido a boa-fé do contribuinte, sinalizou a inexistência de qualquer dano ao Erário ou mesmo de intenção de o provocar, perfazendo-se, assim, suporte fático-jurídico suficiente a se fazerem aplicar os temperamentos de interpretação da norma tributária antes referidos." (RESP nº 699.700).

Essas são algumas das situações práticas em que os Tribunais impediram que o contribuinte fosse penalizado em razão de ter agido de boa-fé.

7.1.3.2 - Portugal

Como tem acontecido no Brasil, também em Portugal, os tribunais têm prolatado decisões que se equivalem a essas transcritas no item acima.

7.2 - Discussão

O objetivo desta seção é comparar os resultados obtidos com a literatura revisada, a legislação analisada e a jurisprudência pesquisada na realização deste trabalho e discutir tais resultados.

Da literatura analisada constatou-se a existência do consenso de que, regra geral, as relações entre a administração fiscal e os contribuintes se desenvolvem pacificamente, sem qualquer litígio.

Há, porém, situações em que os contribuintes não cumprem suas obrigações tributárias ou discordam dos termos em que lhes são imputadas; a administração fiscal, por sua vez, tem a faculdade de confirmar dados declarados pelo contribuinte e, se necessário, garantir a cobrança coerciva dos débitos tributários.

Ante tais situações conflituosas, emergem com força na legislação pertinente, – ao lado das garantias genéricas asseguradas ao Fisco, tais como acesso ao estabelecimento do contribuinte; exame de livros e documentos de sua contabilidade e escrituração; acesso, consulta e teste do sistema informático; providência cautelar de arresto e cobrança coerciva de seus créditos, – as garantias dos contribuintes, que inegavelmente vão sendo ampliadas na medida em que a sociedade civil e as instituições que a representam pressionam por controle mais efetivo e eficaz da atividade da Administração Pública.

Alguns autores debatem-se ao discorrer e teorizar sobre direitos fundamentais e direitos gerais dos contribuintes, no entanto é forçoso reconhecer que a democratização e a modernização do Estado contribuem para o desenvolvimento dos sistemas de garantias aos direitos dos contribuintes.

A jurisprudência, em seu contínuo trabalho, revela, dia-a-dia, a tendência abalizada dos tribunais, que na interpretação e aplicação do direito vigente, adaptando-o a casos concretos, reiteradamente submetidos a seu julgamento, evidencia o reconhecimento dos direitos do contribuinte e a conseqüente necessidade de proteção dos mesmos.

Nota-se um clamor tanto por parte das autoridades administrativas atuantes no MFAP, quanto de entidades representativas dos contribuintes, por mais racionalidade e perenidade na legislação fiscal.

Apontam-se entraves burocráticos e morosidade processual nas relações Fisco/Contribuinte. As relações da Administração Pública com os “administrados” tendem a se tornar conflituosas na medida em que estes se sintam insatisfeitos com o atendimento lhes prestado por aquela.

Acompanhando as tendências do mundo moderno, sobretudo nas empresas privadas, um número cada vez maior de órgãos públicos, tanto no Brasil quanto em Portugal, está adotando estratégias orientadas para o “cliente”, em particular, estratégias de melhoria da qualidade no atendimento aos seus inúmeros e múltiplos “usuários”. A implementação de tais políticas esbarra em diversos obstáculos e, no caso da Administração Fiscal, são apontadas como causas para a existência do problema: a magnitude da carga tributária, o mau uso do dinheiro público, a complexidade e instabilidade da legislação, a burocracia e a morosidade processual.

É fato sobejamente comprovado que somente direitos legalmente reconhecidos alcançam proteção e, ademais, na proporção e forma como são reconhecidos: o que não é legalmente reconhecido, não é tampouco protegido; o que é apenas vagamente reconhecido, dificilmente logra proteção.

Constata-se uma tendência generalizada para reunião dos direitos dos contribuintes (que se encontram espalhados por diversos dispositivos legais), em uma única norma que no caso seria um Código de Defesa (ou dos Direitos) do Contribuinte.

Da análise, tanto de projetos apresentados no Legislativo brasileiro quanto das discussões do assunto em Portugal, notam-se propostas de repetições desnecessárias de direitos já formalmente garantidos (no Brasil) na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional, na lei que regula o Processo Administrativo-Fiscal, nos regulamentos que disciplinam os tributos, como no restante da legislação tributária e, (no caso de Portugal) também são formuladas propostas evitadas do mesmo vício da repetição inútil de garantias já satisfatoriamente expressas na Constituição, na Lei Geral Tributária, no Código de Procedimentos e de Processo Tributário, no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, no Código do Procedimento Administrativo, bem como, com as necessárias adaptações, no Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

Como obstáculos no desenvolvimento do trabalho podem ser apontados: limitações de conhecimento do autor, exigüidade de tempo, falta de vivência na sociedade portuguesa, dúvidas quanto à legitimidade de representação para formação de opinião de determinadas entidades e organizações consultadas sobre o assunto, bem como a distância das fontes de pesquisa no que se refere a Portugal.

A título de conclusão deste tópico de discussão, resumidamente pode-se afirmar que: a) os contribuintes em ambos os países objeto da pesquisa contam com satisfatórias garantias processuais; b) apesar dos poderes a cada dia mais amplos de que o Estado dispõe no exercício da gestão fiscal, não pode ele, sob pretexto algum devassar a intimidade dos contribuintes; c) a imposição tributária encontra limites no direito de propriedade garantido aos cidadãos; d) contra atos da gestão fiscal dispõem os contribuintes de medidas (não impugnatórias) pelas quais podem evitar ou prevenir a violação dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, bem como de medidas (impugnatórias) através das quais ataca ou contesta atuações da administração tributária que lesem ou prejudiquem seus direitos ou interesses protegidos em lei; e) hoje, em suas múltiplas e intensas relações com a Administração Tributária, inegavelmente o contribuinte encontra maior amparo, visto que decorrente dos mais diversos tipos de pressão, correspectivamente às suas obrigações, estão mais claramente definidos os deveres do Poder Público; f) ante a atuação dos mais variados grupos organizados em defesa dos contribuintes e o clamor de uma sociedade cada dia mais consciente de seus direitos, os legisladores têm sido forçados a tornar mais fácil a

tramitação de procedimentos ante a Administração e o Judiciário, nos quais o cidadão seja parte na condição de contribuinte.

Se os sistemas legais do Brasil e de Portugal fossem cumpridos, talvez nem se precisasse de um Código de Defesa do Contribuinte: bastaria que os princípios constitucionais e as leis em vigor tivessem efetividade, que automaticamente os direitos dos contribuintes estariam garantidos.

Finalmente, a título de sugestão de novas linhas de pesquisas, – a partir da condensação de trabalho elaborado por Albino Joaquim Pimenta da Cunha,¹⁰⁵ – também de forma bem resumida, são apresentadas idéias conceituais do que seria útil, necessário e suficiente e em um Código de Defesa do Contribuinte:

- a) o fortalecimento do princípio da segurança jurídica, característico das sociedades democráticas mais avançadas;
- b) a garantia de um melhor equilíbrio nas relações Fisco-contribuinte, para não somente proteger o bom contribuinte de possíveis excessos injustificáveis, mas também para dotar o Fisco dos instrumentos e prerrogativas capazes de, se necessário, levar coercitivamente os contribuintes inadimplentes à prestação dos tributos devidos;
- c) o esclarecimento da sociedade quanto ao dever fundamental do pagamento de tributos, a resultar no cumprimento voluntário de suas obrigações tributárias;
- d) a clareza da noção de que os direitos e garantias outorgados aos contribuintes constituem a contrapartida das obrigações que lhes são impostas, em consonância com a necessidade de se contribuir para o sustento dos gastos públicos.

Não se pode perder de vista que um Código de Defesa do Contribuinte deve servir não só para proteger o bom contribuinte, mas também, dotar a Administração Tributária dos meios coercitivos necessários à imposição, aos contribuintes faltosos, do cumprimento de suas obrigações tributárias.

A seguir são enumeradas algumas diretrizes julgadas básicas e indispensáveis em um Código de Defesa do Contribuinte:

1. educação tributária, atendimento ao contribuinte, desenvolvimento humano e tecnológico;

¹⁰⁵ CUNHA, A. J. P.: Código de Defesa do Contribuinte no Direito Comparado, *jusnavegand* Terezina. Ano 10, nº 974, 2 de março de 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8049>>. Acesso em: 01 de maio de 2008.

2. ouvidoria do contribuinte e corregedoria;
3. obrigatoriedade da compilação e publicação anual de toda a legislação tributária, através da edição de normas legais contendo regulamentos específicos de cada tributo;
4. obrigatoriedade para que leis, regulamentos e demais normas jurídicas que modifiquem matéria tributária indiquem, expressamente, as que estejam sendo revogadas ou alteradas, identificando, com clareza, o assunto, a alteração e o objetivo desta;
5. necessidade de autorização expressa da autoridade competente para que se proceda a uma nova fiscalização em face do mesmo contribuinte, tributo e período;
6. a não-obrigatoriedade do fornecimento de declarações e documentos já entregues a determinada Fazenda Pública (federal, estadual ou municipal);
7. direito de solicitar e obter informações a ele relativas existentes em cadastros e bancos de dados do fisco;
8. redução de multas para pagamento no curso da ação fiscal;
9. obrigatoriedade de informar resultado da fiscalização ao contribuinte;
10. previsão de pagamento de indenizações por danos causados pelo fisco, reembolso do custo de avais e fianças, e honorários de advogado;
11. prazos razoáveis, de conformidade com as peculiaridades de cada espécie de trabalho, impostos à administração tributária;
12. exigência de dedicação exclusiva para os agentes fiscais;
13. obrigatoriedade para o fisco prestar contas periodicamente ao respectivo legislativo;
14. garantias processuais – direitos à: audição prévia; revisão da matéria coletável; reclamação graciosa; impugnação judicial e ao recurso hierárquico.
15. previsão de meios eficazes que contribuam para diminuir a sonegação e a corrupção, ativa e passiva;

(Segundo o Procurador do Ministério Público Federal, Luciano Feldens, do Estado do Rio Grande do Sul, em levantamento local de 1998, havia cerca de 45.000 presos por crimes sem violência, contra o patrimônio, com um valor médio subtraído de R\$100,00. Em contrapartida, só três casos de sonegação no mesmo Estado, alcançavam um montante de mais de R\$100.000.000,00 (cem milhões de reais), e os empresários infratores encontravam-

se soltos).¹⁰⁶

16. a possibilidade de acesso à movimentação financeira dos contribuintes por parte da Administração Tributária, sem necessidade de sentença judicial, desde que devidamente motivada e havendo fiscalização em curso, como previsto atualmente no art. 6º da Lei Complementar Nº 105/2001, que, em determinados casos, é imprescindível para a atuação eficaz do Fisco. Neste sentido, os órgãos que têm competência administrativa em áreas sensíveis devem trabalhar em conjunto, em total harmonia para o fiel desempenho das atividades estatais que lhes são conferidas, ou seja, a de coibir tais crimes. Dentre outros, pode-se citar: SRFB, PF, MPF, PGFN, BACEN, COAF, TCU e o Poder Judiciário. Para alcançar tais objetivos, estes setores da Administração Pública devem estar amparados por legislação adequada, que lhes dê prerrogativas especiais para coibir tais delitos, e contenha a previsão não só de troca de informações entre si, mas também de um trabalho organizado e em conjunto.

17. a possibilidade de descaracterização de negócios jurídicos por abuso de forma (simulação e dissimulação);

18. exigência de depósito ou garantia do crédito tributário, nos casos em que não implique em cerceamento de defesa;

19. a possibilidade de acesso, por qualquer nível de fazenda pública a livros e documentos fiscais do contribuinte sob ação fiscal, relativos aos dos três níveis de governo (no caso do Brasil);

20. requisição administrativa de força policial sempre que necessária à efetivação da ação fiscal;

Os últimos seis itens sugeridos parecem absurdos em um Código de Defesa do Contribuinte, porque cuidam de garantias, num primeiro instante, à Administração e não ao contribuinte. Porém, é necessário reconhecer que quanto maior a eficiência do Fisco na persuasão dos contribuintes para o cumprimento espontâneo de suas obrigações tributárias e o combate à inadimplência dos maus contribuintes, maiores serão os benefícios para aqueles que cumprem regularmente seus compromissos com a Fazenda Pública.

7.3 - Conclusões

Nesta seção são enumeradas considerações de cunho conclusivo, sobre o tema principal desta pesquisa, bem como acerca de assuntos correlatos, os quais foram tratados juntamente com o assunto central em estudo. Todos esses pontos, obviamente, foram

¹⁰⁶ FELDENS, Luciano. *Lavagem de dinheiro e remessas internacionais*. In: Seminário Nacional: Aspectos Formais e Materiais em Procedimentos Fiscais, Brasília: SRF/ESAF, 10-14 nov. 2003.

desenvolvidos mais detalhadamente no corpo do trabalho.

1. O Estado desenvolve uma **atividade financeira** que visa à obtenção, à administração e ao emprego dos meios patrimoniais necessários à realização do bem-comum, a qual deve desenvolver-se dentro da estrita legalidade, balizada por parâmetros legais claramente definidos.

2. A garantia dos direitos do contribuinte constitui-se em tema que desperta o interesse de intelectuais, estudiosos, advogados, juristas, aplicadores do direito em geral, dos próprios contribuintes, bem como de **gestores empresariais**.

3. A pesquisa foi predominantemente exploratória (bibliográfica), com base na legislação pertinente, em livros – com ênfase nos de direito constitucional e tributário (fiscal), – em artigos doutrinários e na jurisprudência administrativa e judicial.

4. Vários doutrinadores, sob diferentes fórmulas, assinalam a necessidade de constante vigilância para que o direito de tributar não se transforme em direito de oprimir, inclusive ante a possibilidade da supremacia de alguns grupos e classes sociais sobre a grande massa da população.

5. No último século, a bibliografia financeira, tributária e fiscal enriqueceu-se rapidamente com inúmeros tratados, dissertações, teses, monografias, artigos doutrinários e trabalhos parlamentares em diversos idiomas.

6. As técnicas legislativas evoluíram. Hoje em dia, as Constituições do Brasil e de Portugal, como as de todos os países que se pretendem democráticos, direta ou indiretamente, garantem um rol considerável de direitos aos contribuintes, impondo limites ao poder de tributar do Estado, bem como princípios que, se observados, certamente resultaria em maior equidade, com distribuição mais justa do ônus tributário na sociedade.

7. A literatura sobre garantias dos direitos dos contribuintes é bastante controversa quanto aos termos classificatórios e quanto à divisão e dos subsegmentos dentro do universo de garantias e direitos dos cidadãos.

8. É consenso da doutrina predominante que somente o **Direito** pode assegurar as necessárias condições de equilíbrio, imanentes à própria coexistência dos seres humanos.

9. As Constituições, como leis fundamentais das nações politicamente organizadas, por seus princípios, aumentaram consideravelmente a garantia aos direitos do cidadão em face do Poder Estatal.

10. A Doutrina – “produção científica dos doutores, juristas e estudiosos do Direito” – influencia os legisladores, juízes, advogados e outros aplicadores do direito, no

reconhecimento e proteção dos direitos do contribuinte, ante a atuação do Estado.

11. A Jurisprudência revela, dia-a-dia, a posição abalizada dos tribunais que na interpretação e aplicação do direito positivo, adaptando-o a casos concretos reiteradamente submetidos a seu julgamento, evidencia o reconhecimento dos direitos do contribuinte e a conseqüente necessidade de proteção dos mesmos.

12. A Atividade Legislativa – própria dos legisladores – apesar de alguns percalços, tem concretizado progressivamente a garantia dos direitos do contribuinte.

13. O Direito Financeiro, o Direito Tributário¹⁰⁷ e o Direito Administrativo, em seus respectivos estágios de sistematizações, contribuem eficazmente para a conquista de garantias aos direitos do contribuinte.

14. A simples existência do Estado requer um elevadíssimo custo, em face dos recursos humanos e materiais necessários à sua organização.

15. Uma análise dos direitos e garantias do contribuinte depende substancialmente de uma clara visão do Sistema Tributário e da Administração Tributária da entidade tributante a que esteja sujeito o obrigado tributário.

16. “A eficácia e justiça de qualquer sistema fiscal dependem necessariamente da definição genérica e rigorosa, por via da lei, *dos seus princípios fundamentais, dos direitos dos contribuintes, e dos poderes da administração fiscal*”.¹⁰⁸

17. O sistema **tributário brasileiro**, que abrange a generalidade das receitas coativas e não apenas aquelas exigidas de forma unilateral pelo Estado (os impostos), espalha-se por dezoito artigos na CF/88 (art. 145 a 162) e, ainda, em outros esparsos (195, 212, 239; ADCT 34, 74, 75, 84, 85 e 90).

18. Ele que pode ser definido como o quadro orgânico de normas tributárias – inscritas, primeiramente no plano constitucional e, secundariamente, implementadas no patamar infraconstitucional, – constitui, acima de tudo, uma carta de direitos do contribuinte contra a excessiva e reconhecida carga tributária da Federação Brasileira.

19. Compõe-se de cinco espécies de tributos: a) impostos, b) taxas, c) contribuição de melhoria, d) contribuições especiais e e) empréstimo compulsório.

20. Os tributos, quanto à sua finalidade, classificam-se em fiscais, extrafiscais e parafiscais.

21. São elementos fundamentais do sistema tributário brasileiro: a) a discriminação das rendas tributárias pela competência privativa às entidades tributantes

¹⁰⁷ Convém notar que em Portugal o Direito Tributário preferencialmente é denominado Direito Fiscal.

¹⁰⁸ Guia do Fisco, p. 481.

(União, Estados, Municípios e Distrito Federal); b) a repartição de parte do produto das receitas tributárias dos Estados com os Municípios, e da União com Estados e Municípios; c) as limitações constitucionais ao poder fiscal ou poder de tributar.

22. Ainda, com relação ao sistema tributário brasileiro, convém notar que a CF/88 sujeita-o a diversos princípios que constituem verdadeiras garantias constitucionais dos contribuintes.

23. O **sistema fiscal português**, mais conciso, em sede constitucional, é tratado basicamente nos artigos 103 e 104 da CRP, e mais detalhadamente em normas infraconstitucionais.

24. Sob dois enfoques bem distintos pode ser analisado o sistema fiscal português traçado na CRP: primeiro, quanto às finalidades do sistema (art. 103º, nº 1), e segundo, quanto às finalidades dos impostos (art. 104º).

25. Embora não seja pacífico na doutrina portuguesa (para alguns autores são três os grupos ou espécies de tributos: impostos, taxas e contribuições), parece prevalecer a idéia de que, na verdade, os tributos, sob ótica do direito fiscal, tomando-se por base a CRP, possam ser genericamente distribuídos por dois grupos: a) tributos unilaterais (os impostos, incluídas aqui as contribuições), sujeitos totalmente ao princípio da legalidade fiscal e tendo por base o princípio da capacidade contributiva, e b) tributos bilaterais (as taxas), para os quais exige-se apenas sujeição ao princípio da reserva à lei parlamentar (ou decreto-lei autorizado pelo Parlamento), cujo valor a ser exigido do contribuinte deve estar estreitamente ligado ao princípio da proporcionalidade – valor da taxa/prestação proporcionada pelo Poder Público ou taxa/custos específicos suportados pela comunidade.

26. Sob ótica econômica, os impostos, segundo a CRP (art. 104º), classificam-se em: a) impostos sobre o rendimento (pessoal e empresarial); b) impostos sobre o patrimônio; e c) impostos sobre o consumo.

27. Quanto à titularidade ativa, os impostos, em tese, podem ser:

1) estaduais: do âmbito da capacidade ativa do Estado;

2) não estaduais:

a) impostos regionais – (regiões autônomas: Madeira e Açores);

b) impostos locais – (autarquias locais: municípios ou paróquias);¹⁰⁹

c) impostos parafiscais – (entes públicos não territoriais);

d) impostos internacionais – (comunidade internacional).¹¹⁰

¹⁰⁹ Significados de autarquia Br e Pt.

28. A LGT, a par de estabelecer os pressupostos e finalidades dos tributos, classifica-os em: impostos, taxas e contribuições especiais.

29. Tal qual no Brasil, em Portugal os tributos podem ter finalidades fiscais, extrafiscais e parafiscais.

30. Constituem elementos fundamentais do sistema fiscal português: a) a discriminação das rendas tributárias em impostos próprios do Estado; impostos regionais (próprios das regiões autónomas); impostos locais (próprios dos municípios); impostos parafiscais (próprios de entes públicos não territoriais); b) a presença de princípios fundamentais que orientam a gestão tributária e c) as limitações ao poder fiscal.

31. É cada vez mais acentuada a privatização de determinadas atividades fiscais, pela qual *se atribui às empresas um papel imprescindível na liquidação e cobrança do grosso das receitas fiscais* (Nabais, 2006, p. 354).¹¹¹ O lançamento, a liquidação e a cobrança que eram tidos como atividades privativas da autoridade administrativa, transferem-se a particulares, quer pelos próprios contribuintes através da autoliquidação, quer por terceiros, a quem a lei atribui a responsabilidade, por meio da substituição tributária.

32. A Administração Tributária no Brasil é estruturada de conformidade com as atribuições de competência e funções que a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios distribuem.

33. Portugal, por ser um Estado unitário, diferentemente do Brasil, que é um Estado federado, tem sua administração fiscal basicamente integrada ao MFAP – Ministério das Finanças e da Administração Pública, em cuja estrutura se encontram múltiplos e diversificados serviços, dentre os quais, os serviços de administração direta.¹¹²

34. As garantias dos direitos do contribuinte constituem-se em tema que desperta o interesse de estudiosos, advogados, juristas, aplicadores do direito em geral, bem como dos próprios contribuintes.

35. Os direitos do contribuinte no ordenamento jurídico brasileiro não se encontram reunidos em um só diploma legal, mas dispersos por diversas normas.

36. A CF/88 garante ao contribuinte:

- a) o direito de acesso ao judiciário;
- b) o direito ao juiz natural;
- c) o direito de ampla defesa;

¹¹⁰ Convenção de Montego Bay (Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar), art. 82º e Anexo III.

¹¹¹ NABAIS, J. C.: **Direito Fiscal**, 4ª ed. Almedina, 2006, Coimbra.

¹¹² <http://www.min-financas.pt>, acesso em 21/03/07.

- d) o direito ao devido processo legal; e
- e) o direito ao contraditório.

37. Da cuidadosa leitura da legislação tributária, destacam-se como direitos garantidos ao contribuinte:

- a) a definição de tributo apenas por meio de lei (art. 3º);
- b) a aplicação retroativa da lei tributária, tratando-se de ato não definitivamente julgado (art. 106, II), quando:
 - deixe de defini-lo como infração;
 - deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
 - lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente na época da sua prática;
- c) a interpretação benigna (da maneira mais favorável ao acusado) da lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades;
- d) a definição de fato gerador da obrigação principal somente através de lei (art. 114);
- e) a obrigatoriedade de previsão na legislação tributária para imposição da prática de ato ou abstenção de fato, caracterizada como fato gerador da obrigação acessória (art. 115);
- f) a irretroatividade da lei tributária impositiva, expressa na exigência de que o lançamento reporte-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, e seja regido pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada (art. 144);
- g) a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela:
 - interposição de reclamações e recursos;
 - concessão de liminar em mandado de segurança;
 - concessão de liminar ou tutela antecipada em outras espécies de ação judicial; e
 - pelo parcelamento (nos termos das leis reguladoras do processo administrativo-tributário, art. 151);
- h) a restituição de tributo pago indevidamente, independentemente de prévio protesto (art. 165);
- i) a extinção do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito

- tributário, pelo lançamento, em cinco anos, (decadência, art. 173);
- j) a prescrição do direito de ação, à Fazenda Pública, para cobrança do crédito tributário, em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva (art. 174);
 - k) a manutenção de isenção concedida por prazo certo ou em função de determinadas condições (art. 178);
 - l) a lavratura de termo de início de fiscalização ou diligência, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo para sua conclusão (art. 196);
 - m) a formulação de consulta à Administração;
 - n) a publicação da legislação tributária consolidada, até 31 de dezembro de cada ano;
 - o) a obtenção certidão negativa ou de sua situação perante o Fisco;
 - p) a eleição de seu domicílio tributário;
 - q) a restituição dos originais de documentos entregues à Administração;
 - r) a dispensa da prova de quitação de tributos em algumas circunstâncias;
 - s) representar ao Corregedor-Geral da SRF;
 - t) exigir sigilo de seus dados em poder da Administração Fazendária e de terceiros que a representem;
 - u) exigir a exclusão de encargos em determinados débitos;
 - v) retificar declaração;
 - w) benefícios da denúncia espontânea;
 - x) o parcelamento de débito;
 - y) a impugnação de lançamento;
 - z) o aporte de documentos após a impugnação;
 - aa) a petição de reconsideração e os recursos no processo administrativo tributário;
 - bb) a consignação judicial do pagamento;
 - cc) as defesas e recursos no processo judicial tributário.
 - dd) a restituição de indébito tributário;
 - ee) a devolução de garantias;

ff) o ressarcimento de despesas processuais.

38. Numa visão mais sucinta, os direitos acima elencados, podem ser organizados em quatro grupos: a) direitos reguladores das **relações do contribuinte com a Administração**; b) direitos reguladores da **conduta da Administração**; c) direitos reguladores dos **procedimentos**; e d) direitos de **conteúdo econômico**.¹¹³

39. Em Portugal, os direitos e garantias do contribuinte, semelhantemente ao que ocorre no Brasil, encontram-se dispersos por diversas normas legais.

40. Porém, é necessário observar que, enquanto no Brasil, o sistema tributário é totalmente esgotado na Constituição Federal, pelo legislador constituinte, que o modelou de forma definitiva, prescrevendo uma fantástica quantidade de princípios tributários, nada deixando à eventual colaboração do legislador ordinário, para acrescentar ou diminuir, em Portugal o sistema fiscal é parcamente normatizado na Constituição (art. 102 e 104), e tratado em detalhes na legislação infraconstitucional.

41. Há aquelas garantias ditas gerais, comuns aos diversos impostos e prestações tributárias, e as denominadas especiais, próprias de alguns deles.

42. Por questões didáticas e de racionalidade, as garantias do contribuinte, no ordenamento jurídico português, podem ser analisadas em dois grupos bem distintos: **a) medidas não impugnatórias**, pelas quais o contribuinte procura evitar ou prevenir a violação dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos e **b) medidas impugnatórias**, através das quais ataca ou contesta atuações da administração tributária que lesem ou prejudiquem seus direitos ou interesses protegidos em lei.

43. As medidas não impugnatórias envolvem:

- a) **o direito à informação** – LGT, art. 67º, 68º e 70º: **a)** o contribuinte tem o direito de ser informado, por escrito, no prazo de até 10 dias, sobre a fase em que se encontra o procedimento e a data previsível da sua conclusão; a existência e teor das denúncias dolosas não confirmadas e a identificação do seu autor, bem como a sua concreta situação tributária;
- b) **o direito à fundamentação e notificação** – LGT, art. 63º-B e 77º - a exigência de fundamentação dos atos tributários constitui uma relevante garantia dos contribuintes;

¹¹³ Esquema sugerido por FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: em **Derechos y Garantías del Contribuyente**, coordinadores Checa González, C. y Calvo Ortega, R., Lex Nova, Valladolid, 1998, p. 81 e ss.

- c) **o direito à audição prévia** – LGT, art. 23º, nº 4; 60º e 63º-B – Embora o CPA e o CPPT refiram-se a audiência, estranhamente a LGT fala em audição;
- d) **o direito à dedução, reembolso ou restituição de impostos** – LGT, art. 30º e nos códigos referentes a cada imposto;
- e) **o direito a juros indenizatórios ou moratórios** – LGT, art. 43º. O contribuinte tem direito de ser ressarcido pelo Estado de prejuízos resultantes do pagamento em excesso de impostos e contribuições, por erro imputável aos serviços tributários ou, se por motivo atribuível à administração fiscal, seja descumprido prazo legal da restituição de impostos indevidamente autoliquidados ou pagos;
- f) **o direito à redução das coimas** – RGIT, art. 29º e 30º. O infrator, se reconhecer a sua responsabilidade e oportunamente regularizar a sua situação tributária, tem o direito à redução da respectiva coima;
- g) **o direito à caducidade** da liquidação e da garantia prestada e à prescrição da obrigação tributária – LGT, art. 45º, nº 4, 48º, nº 1 e 183º-A do CPPT. Quando a administração fiscal, nos prazos legais, não determinar e notificar o contribuinte do montante do imposto ou de outras prestações tributárias devidas, perde o direito a essa determinação;
- h) **o direito à prescrição dos procedimentos e das penas criminais e contra-ordenacionais** - RGIT, art 21º combinado com os art. 122º, 123º, 125º e 126º do CP. Prescrevem em cinco anos o procedimento criminal e contra-ordenacional, bem como as penas por crimes tributários e as sanções por contra-ordenação;
- i) **o direito à confidencialidade fiscal** – LGT, art. 64º, nºs 1 e 3. Consoante determinações desses dispositivos legais, os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente

regulado;

- j) o direito à **avaliação de sua situação fiscal**;
- k) o direito à **entrega de declarações de substituição** do IRS e do IRC;
- l) direito a **exigir ordem judicial para o acesso**, contra sua vontade, de funcionário do fisco, aos locais destinados ao exercício de suas atividades econômicas, que estejam também afetos à sua habitação.

44. As medidas impugnatórias abrangem tanto os meios administrativos como os meios judiciais.

45. Quanto aos meios administrativos, trata-se das reclamações e dos recursos hierárquicos, dirigidos à própria administração fiscal, dentre os quais destacam-se:

- a) a impugnação de atos em matéria tributária,
- b) a impugnação de atos tributários,
- c) a impugnação de atos administrativos relativos a questões tributárias,
- d) as reclamações e os recursos hierárquicos contra atos da administração tributária,
- e) a reclamação extraordinária através de pedido de revisão,
- f) a impugnação de atos de autoliquidação, substituição tributária e pagamentos por conta,
- g) a impugnação de atos da fase administrativa do processo contra-ordenacional fiscal.

46. Quanto aos meios judiciais, podem ser enumerados:

- a) A impugnação de atos da administração tributária em sede de execução fiscal,
- b) A impugnação de normas jurídicas tributárias,
- c) Outros meios jurisdicionais de garantias dos contribuintes:
 - as *ações*: para o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido, e de intimação para determinado comportamento, em caso de omissões da administração tributária lesivas de quaisquer direitos ou interesses legítimos;
 - os *meios processuais acessórios*: processo de ação cautelar a favor do contribuinte, o fornecimento de certidões e a produção

antecipada da prova;

- *outros meios processuais*: os recursos jurisdicionais, a execução de julgados, a revisão de sentença, e outros meios no bojo do processo de execução fiscal, como a oposição à execução e os embargos de terceiro.

47. No Brasil, atualmente, encontram-se em discussão, tanto na Câmara dos Deputados como no Senado Federal, diversos projetos de leis que pretendem instituir um *Código de Defesa do Contribuinte*. Em alguns Estados brasileiros já vigoram leis que ostentam o pomposo nome de Código de Defesa (ou Direitos) do Contribuinte.

48. Em Portugal diversas são as manifestações de determinados setores da sociedade portuguesa, com vistas a alterações na legislação fiscal, principalmente no que se refere aos direitos e garantias dos contribuintes.

49. Nesse particular foram ouvidas: a CTOC - Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas; a AFP – Associação Fiscal Portuguesa; a ANC – Associação Nacional de Contribuintes, autoridades do MFAP, bem como a opinião de populares, expressa em páginas de discussão na Internet.

50. Constata-se uma tendência generalizada para reunião dos direitos dos contribuintes (que se encontram espalhados por diversos dispositivos legais), em uma única norma que no caso seria um Código de Defesa (ou dos direitos) do Contribuinte.

51. Da análise, tanto de projetos apresentados no Legislativo brasileiro quanto das discussões do assunto em Portugal, notam-se propostas de repetições desnecessárias de direitos já formalmente garantidos em suas respectivas constituições e em outras leis.

52. Se os sistemas fiscais brasileiro e português fossem cumpridos, talvez nem se precisasse de um Código de Defesa do Contribuinte: bastaria que os princípios constitucionais e as leis em vigor tivessem efetividade, que automaticamente os direitos dos contribuintes estariam garantidos.

53. Embora de modo geral as relações entre os obrigados tributários e a administração fiscal se desenvolvam pacificamente, é notório que por diversas razões surgem conflitos entre o fisco e o contribuinte, razão por que ao apontar o objetivo deste trabalho foi colocado o problema: *que direitos fundamentais são reconhecidos ao contribuinte no Brasil e em Portugal e que garantias constitucionais (e infraconstitucionais) são dispensadas à proteção de tais direitos?*

54. Os resultados alcançados na busca de respostas ao questionamento

apresentado no início deste trabalho e aqui reiterado, foram agrupados sob três distintos aspectos: a) exame da legislação, b) exame da doutrina e c) exame da jurisprudência.

55. Do exame das normas tributárias existentes no ordenamento jurídico brasileiro constata-se uma variedade de direitos garantidos ao contribuinte, tanto na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional, na lei que regula o Processo Administrativo-Fiscal, nos regulamentos que disciplinam os tributos, como no restante da legislação tributária.

56. De acordo com a CRP (art. 103º), especificamente, constituem garantias constitucionais dos contribuintes: a observância do princípio da legalidade para criar e majorar impostos, definir crimes e contra-ordenações fiscais e as respectivas sanções principais e acessórias, bem como a observância do princípio da irretroatividade da legislação fiscal.

57. Numa análise detalhada, com base na generalidade da legislação portuguesa pertinente, constatou-se que os contribuintes gozam de um adequado e completo sistema de garantias que lhes são reconhecidas, comuns aos modernos Estados de direito.

58. Conquanto parte da doutrina veja o Sistema Tributário Brasileiro como um *quadro orgânico de normas tributárias* inscritas na Constituição e em normas infraconstitucionais ou, acima de tudo, *uma carta de direitos do contribuinte* contra a excessiva e reconhecida carga tributária Brasileira (Martins, 2000, p.3),¹¹⁴ não faltam censuras contundentes ao mesmo.

59. Tal como ocorre no Brasil, em Portugal, em relação às garantias dos contribuintes, apontam-se “vícios e virtudes” no sistema fiscal vigente.

60. Da jurisprudência brasileira, propositadamente foram pesquisadas decisões que envolvem situações em que os contribuintes, agindo de boa-fé, – por ignorância, ante a complexidade do sistema tributário, – praticam determinadas irregularidades fiscais.

61. Em tais situações, os Tribunais brasileiros têm decidido reiteradamente que “*age de boa-fé o contribuinte que, cercado das cautelas de praxe, tem razões suficientes para acreditar que está praticando um ato em conformidade com o direito, mesmo que ignore o fato de seu ato estar em descompasso com a legislação*”.

62. Semelhantemente, os Tribunais portugueses têm assegurado a devida proteção jurídica aos contribuintes de boa-fé”.

¹¹⁴ MARTINS, I. G. S.: *Curso de Direito Tributário*, 7ª ed, Edit. Saraiva, São Paulo, 2000, p. 13.

BIBLIOGRAFIA

ABAL, Rafael Peixoto. *Código de Defesa do Contribuinte*. Jus Navigandi, Teresina, ano 4, número. 42, junho de 2000. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1312>>. Acesso em: 10 dez. 2007.

ADRIANO DE CUPIS: in *Novíssimo Digesto Italiano*, (tradução livre), verbetes “intimidade” e “segredo” (riservatezza e segreto), p. 115.

ALVES, José Carlos Moreira, in *Direitos Fundamentais do Contribuinte*, coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2000.

_____. *Conferência inaugural do XXIV simpósio nacional de direito tributário*. In: In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). *Direitos fundamentais do contribuinte*. Pesquisas Tributárias, Nova Série, n^o 6. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2000.

ANTÔNIO BORGES, AZEVEDO RODRIGUES E ROGÉRIO RODRIGUES, *Elementos de Contabilidade Geral*, 24^a edição, Áreas Editora, 2007.

BALEEIRO, A. : *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 16^a ed., 2004, Ed. Forense, RJ.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 5^a ed. Editora Forense, Rio de Janeiro, 1960, p. 237.

_____. *Direito Tributário Brasileiro*, 10^a ed. Ed. Forense, RJ, p. 155.

BARROS, Felipe Luiz Machado. *Processo administrativo fiscal e ação penal nos crimes de sonegação fiscal: Análise do tema à luz da proposta de Lei n^o 646/1999 e proposta de Emenda Constitucional n^o 175-A. Artigo – 2003/0392*. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/index_frame.php?secao=0&home=index.php?PID=107076> 29/04/2003. Acesso em: 12 dez. 2008.

BASTOS, C. R. : *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, 8^a ed., Editora Saraiva, São Paulo, 2001.

BECKER, I.G.S.: in "Empresas são prejudicadas pela complexidade de leis", IBRACON, 27.05.2004, e "site" Portal Tributário.

BECKER. A. A. *Carnaval Tributário*, 1989.

BEVILÁQUA, C. apud MALUF, SAHID, *Teoria Geral de Estado*, Ed. Saraiva, SP, 1999.

BOBBIO, Norberto, *A Era dos Direitos*, São Paulo, Campus, 1992.

BORDIN, Luís Carlos Vitali; LAGEMANN, Eugenio. *O conselho de política*

tributária e a defesa do contribuinte. Publicado na “Gazeta Mercantil” em 24 mai. 2002. Disponível em: <http://www.federativo.gov.br/bf_bancos/noticias/n0001923.pdf>. Acesso em: 15 dez. 2007.

BORNHAUSEN, Jorge, Senador. Código de defesa do cidadão-contribuinte. Disponível em: <<http://www.pfl.org.br/artigos/10000000012.asp>>. Acesso em: 29 nov. 2007.

BOYER, O. S.: 1966, *Pequena Enciclopédia Bíblica*, 1966, RJ, Artes Gráficas Gomes de Souza.

BRASIL. Código Tributário Nacional.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro 1988. Diário Oficial da União, Brasília, DF, anexo, 5 out. 1988.

BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. DOU, 29 mar. 1999, p. 1, col. 1.

BRASIL. Decreto nº 70.235, DOU, 07 mar. 1972, p. 1923, col. 1, ret. 09 mar. 1972, p. 2019,

BRASIL. Parecer nº 564, de 29 de fevereiro 2000, da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado Federal. Diário do Senado Federal, Brasília, DF, 3 jun. 2000. 12 p.

BRASIL. Parecer nº 565, de 2000, da Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal. Diário do Senado Federal, Brasília, DF, 3 jun. 2000. 12 p.

BRASIL. Parecer nº 756/2001, da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado Federal. Diário do Senado Federal, 17 ago. 2001, p. 17219-17225.

BRASIL. Parecer nº 757, de 7 de agosto de 2001, da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado Federal, Diário do Senado Federal, Brasília, DF, 17 ago. 2001. p. 17225-17233.

BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº 646/99. Dispõe sobre os direitos e as garantias do contribuinte e dá outras providências. Apresentado pelo Senador Jorge Bornhausen em 25/11/1999 no Plenário do Senado Federal. 14 p.

BRASIL. Revista Brasileira de Contabilidade, março / abril de 2007, nº 164.

BRASIL. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Nota Técnica/SRF. acerca do Projeto de Lei do Senado nº 646 de 1999 – Complementar, que “dispõe sobre os direitos e garantias do contribuinte e dá outras providências”. Encaminhada através do Ofício SRF/GAB Nº 0799, de 9 de maio de 2000. 6 p.

BRASIL. SECRETARIA DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. Nota Técnica nº 030/2000. Análise do Projeto de Lei do Senado nº 646, de 1999, que dispõe sobre os direitos e garantias do contribuinte e dá outras providências. 4 p.

BRASIL. Sentença do Supremo Tribunal Federal - STF (RE 75.235-SP), Revista Trimestral de Jurisprudência nº 107, p. 178.

BRASIL. Sentença do Supremo Tribunal Federal (STF) RE 131.741-8 SP

CALVO ORTEGA, R. : Curso de Derecho Financiero, I Derecho Tributario (parte general) 5ª edição, Ed. Civitas, 2001.

CALVO ORTEGA, R.: “Prólogo”, Derechos y Garantías del Contribuyente, dir. Checa González, C. y Calvo Ortega, R., Lex Nova, Valladolid, 1998.

CARNEIRO, Maria Lúcia Fattorelli. Projeto declara guerra contra os verdadeiros contribuintes. UNAFISCO SINDICAL - DS/BH. Belo Horizonte, 2000.

CASSONE, V.: *Direito Tributário*, 15ª ed, Ed. Atlas, São Paulo, 2003.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. *Marco general de derechos y obligaciones de los contribuyentes*. Secretaria de Hacienda y Crédito Público, México. Conferencia Técnica del CIAT. Sevilla, España, 15 al 18 de octubre de 2001. Disponível em: <<http://www.ciat.org/>>. Acesso em: 10 abr. 2007.19 p.

COIMBRA, Feijó. *A defesa do contribuinte*. Rio de Janeiro: Editora Destaque, 1995.

CONTI, José Maurício. Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade. São Paulo: Dialética, 1996.

Convenção de Montego Bay (Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar), art. 82º e Anexo III.

CUNHA, Albino Joaquim Pimenta da. *Um modelo progressivo para o imposto de renda das pessoas físicas*. In: CONGRESSO NACIONAL DE AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL, VI. 2000, Rio de Janeiro. Caderno de Teses. Brasília: Unafisco Sindical, 2000.

CUNHA, Albino Joaquim Pimenta da; LOPES, Alfredo de Almeida. *Imposto de renda justo: progressivo, geral e universal*. In: CONGRESSO NACIONAL DE AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL, VII. 2002, Belo Horizonte. Caderno de Teses. Brasília: Unafisco Sindical, 2002.

DALLARI, D. A.: Elementos de Teoria Geral de Estado, Editora Saraiva, São Paulo, 1972.

DEJALMA CAMPOS,: *Direito Processual Tributário*, Editora Atlas, São Paulo, 2000.

DELGADO, J. A. *Direitos Fundamentais do Contribuinte*, palestra proferida no XXV Simpósio Nacional de Direito Tributário, São Paulo, 2000, relatório final publicado pelo CEU – Centro de Extensão Universitária, pesquisas tributária, nova série, nº 6.

DELGADO, J.A.: *Direitos Fundamentais do Contribuinte*, coordenador SILVA MARTINS, I. G, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2000.

DELGADO, José Augusto. *Direitos fundamentais do contribuinte*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). *Direitos fundamentais do contribuinte*. Pesquisas Tributárias, Nova Série, nº 6. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2000.

ESPAÑA. Ley 1/1998, de 26 de febrero, de *Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. B.O.E. núm. 50 de 27 de febrero de 1998. 23 p

ESPAÑA. Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, *Por el que se desarrolla parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes* B.O.E. núm. 40 de 16 de febrero de 2000. p. 19.

ESPAÑA. Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, *Por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el reglamento general de la inspección de los tributos*. B.O.E. núm. 218 de 12 de septiembre de 1998. 36 p.

FAVEIRO, V. *O Estatuto do Contribuinte. A pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito*. Coimbra Editora, Coimbra, 2002.

FELDENS, Luciano. *Lavagem de dinheiro e remessas internacionais*. In: seminário nacional: aspectos formais e materiais em procedimentos fiscais, IV. Brasília: SRF/ESAF, 10-14 nov. 2003.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: em *Derechos y Garantías del Contribuyente*, coordinadores Checa González, C. y Calvo Ortega, R., Lex Nova, Valladolid, 1998, p. 81 e ss.

FERRARI, Renato. *Em busca da paz tributária: Fundamentos e projeto de reforma do sistema tributário nacional*. São Paulo: Mercanpax Mercantil e Participações, 1996. 412 p.

FERRARI, Renato. Magna Carta. *Diário do Comércio*, São Paulo, 23 nov. 1999. Consultoria. p. 5.

FONROUGE, C. M. G.: *Derecho Financiero*, Ed. Depalma, Buenos Aires,

1970, p . 28.

FÓRUM NACIONAL DO FISCO. *Contribuição ao debate sobre o projeto de lei complementar do Senado 646/99*. In: Projeto de Lei Complementar 646/99: Lei das amarras, contribuinte ou sonegador ? Brasília, 2000. 47 p.

FRANCO, Gustavo. Precariedade tributária. Revista Veja, São Paulo, 12 nov. 2003. Em Foco. p. 34.

FREDERICO MARQUES, J.: “O Artigo 141, § 4º da Constituição Federal”, *Revista da Faculdade de Direito do Ceará*, nº 16, (21/09/1972) p. 30 e ss. (equivalente ao art. 5º da atual Constituição).

GOMES, Átila. Ação fiscal e controle: breve abordagem comparativa. In: UNAFISCO SINDICAL - DS/RJ. O agente fiscal, nº 14. Set 2003. p.2.

GONÇALEZ, Antonio Manoel. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). Direitos fundamentais do contribuinte. Pesquisas Tributárias, Nova Série, nº 6. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2000. p. 551-563.

GUERREIRO, A. B. L. *Guia do Fisco*, 2006, INFORFI, Lisboa.

HADDAD, RICHARD. : Direito Tributário, Ed. Pró-Concurso, SP, 2000.

Haidar, R. Citado por MORETTI, Ivan Cesar. In O direito "babélico" tributário e a insegurança jurídica . Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 419, 30 ago. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5613>>. Acesso em: 13 abr. 2008 .

HARADA, K. : Direito Financeiro e Tributário, 8ª ed, Ed. Atlas, São Paulo, 2001, p. 38.

HARADA, K.: "Tributos. Cultura da Nebulosidade" (www.jus.com.br, acesso em 27.04.2004).

HARADA, Kiyoshi. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). Direitos fundamentais do contribuinte. Pesquisas Tributárias, Nova Série, nº 6. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2000. p. 541-550.

HESSE, KONRAD: A Força Normativa da Constituição, (tradução de Gilmar Ferreira Mendes), Editora Fabris, Porto Alegre, 1991, p. 26.

<http://receita.fazenda.gov.br/biblioteca/Estudantes/Textos/HistoriaTributos>. *Os tributos na história da humanidade*, acesso em 29/01/2007.

http://semiramis.weblog.com.pt/arquivo/2006/01/distorcoes_fisc.html

<http://www.min-financas.pt>, acesso em 21/03/07.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 1997. 346 p.

JARDIM, E. M. F: Manual de Direito Financeiro e Tributário, 5ª ed. Editora Saraiva, SP, 2000, p. 34.

LIEBMAN, T. E.: *Manuale di Diritto Processuale Civile*, 3ª ed, tradução de José Afonso da Silva, Editora Giuffrè, Milano, 1973, v. I.

MACHADO, Hugo de Brito. Código de defesa do contribuinte. 20 fev. 2002. Disponível em : <<http://www.hugomachado.adv.br/>>. Acesso em 28 out. 2007.

MARTINS, I. G. S.: (coordenador) *Direitos Fundamentais do Contribuinte*, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2000, p. 45 e ss.

MARTINS, I. G. S.: *Curso de Direito Tributário*, 7ª ed, Edit. Saraiva, São Paulo, 2000, p. 10.

MARTUSCELLI, Fernando José Dutra. *Código de Defesa do Contribuinte*. Belo Horizonte: Líder – Cultura Jurídica, 2001. 120 p.

MATOS PEREIRA, J.: verbete “intimidade” na *Enciclopédia Saraiva de Direito*, v. 12/108.

MOACYR DE OLIVEIRA : verbete “privacidade” na *Enciclopédia Saraiva de Direito*, v. 26/301.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 822.

MOREIRA ALVES, J. C.: palestra proferida na Conferência Inaugural do XXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário, São Paulo, maio/2000.

NABAIS, J. C.: *Direito Fiscal*, 4ª ed. Almedina, 2006, Coimbra.

NABAIS, J. C.: *O dever Fundamental de Pagar Impostos*, ed. Almedina, 2004, Coimbra.

NABAIS, J. C.: *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, ed. Almedina, 2005, Coimbra.

NOGUEIRA, R. B.: *Curso de Direito Tributário*, 10ª ed. Editora Saraiva, São Paulo, 1990.

OLIVEIRA, R. F. e HORVATH, E.: *Manual de Direito Financeiro*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1997, p. 20.

OLIVEIRA, R. F.: *Direito Tributário*, organizado por Bandeira de Mello, C. A., Malheiros Editores, São Paulo, 1997, p. 235.

PAHECO, J. C., *50 anos do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina*, palestra, 07/12/1999, Florianópolis.

PORTUGAL. CTOC – Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

PORTUGAL. CRP - Constituição da República Portuguesa.

PORTUGAL. LGT - Lei Geral Tributária.

PORTUGAL. ANC – Associação Nacional de Contribuintes.

PORTUGAL. MFAP – Ministério das Finanças e Administração Pública.

PORTUGAL. AFP – Associação Fiscal Portuguesa.

PRADO, Ney. É preciso um ‘código do contribuinte’? A nova cidadania fiscal. Folha de São Paulo, São Paulo, 19 ago. 2000. Opinião: Tendências/Debates. p. A3.

QUEIROZ, A. F.: *Direito Constitucional*, 7ª ed. Editora Jurídica IEPC, Goiânia, 1996.

REZENDE, Condorcet. *Relações fisco x contribuinte*. In: *Semana de estudos tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 167-185.

ROCHA, Kléverson Gomes. *A tributação e os direitos humanos*. Jus Navigandi, Teresina, a. 7, n. 61, jan. 2003. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=3585>>. Acesso em: 16 nov. 2007.

SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª ed. Coimbra, 2002.

SCAFF, Fernando Facury. O estatuto mínimo do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). *Direitos fundamentais do contribuinte*. Pesquisas Tributárias, Nova Série, nº 6. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2000. p. 451-459.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios fundamentais do direito administrativo tributário: A função fiscal*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. 154 p.

SILVA MARTINS, I. G. (coordenador): *Curso de Direito Tributário*, 7ª ed. Editora Saraiva, São Paulo, 2000, p. 23 e ss.

SILVA, J. A.: *Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda*, Publicação nº 6 da Fundação Getúlio Vargas, Brasília, 1992, p. 41.

SILVA, J. A.: *Sistema Tributário Nacional*, Editora Resenha Tributária/IBDT, São Paulo, 1975, p. 21.

SILVA, J. A. *Curso de direito constitucional positivo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. 876 p.

SOUSA, ALFREDO J. e PAIXÃO J. SILVA, *Código de Procedimento e Processo Tributário comentado e anotado*, Coimbra, 2000.

SOUSA, D. P. : *As Garantias dos Contribuintes*, 1991, Universidade Lusíada, Lisboa.

SOUZA, R. G.: *Compêndio de Legislação Tributária*, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1975, p. 19

TORRES, David. É preciso um ‘código do contribuinte’? *Folha de São Paulo*, São Paulo, 19 ago. 2000. Opinião: Tendências/Debates. p. A3.

TORRES, R. L., palestra proferida no *XXV Simpósio Nacional de Direito Tributário*, S P, 2000, relatório final publicado pelo CEU – Centro de Extensão Universitária, pesquisas tributária, nova série, nº 6, p. 186.

TORRES, Ricardo Lobo. *A cidadania fiscal múltipla*. In: REZENDE, Condorcet. *Semana de estudos tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p.464.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 24.

TORRES, Ricardo Lobo. O estatuto do contribuinte. In: SIGELMAN, Hugo Maurício (organização). *Direito tributário*. Rio de Janeiro: APERJ/Lumen Juris, 1999, p. 9-18.

VAZ, Carlos. *Evasão tributária*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. 205 p.

VITTORIO CASSONE e TEIXEIRA CASSONE, M. E.: *Processo Tributário – Teoria e Prática*, 2ª ed. Editora Atlas, São Paulo, 2000, p. 45 e 46.

VIVEIROS, R., 2005, *O Gosto Amargo dos Impostos*, *Gazeta Mercantil*, 25.07.2005.

WENDT, Emerson. Pode o sujeito passivo recusar-se a prestar informações ao fisco sobre questões que podem incriminá-lo? . *Jus Navigandi*, Teresina, a. 5, n. 49, fev. 2001. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1359>>. Acesso em: 10 abr. 2003.

ZANELLA DI PIETRO, S. M. : *Direito Administrativo*, 10ª ed. Ed. Atlas, São Paulo, 1998,p. 17.

8 - ANEXOS

8.1 - Anexo 1 – Administração tributária federal brasileira

8.1.1 - Ministério da Fazenda: estrutura organizacional

O Ministério da Fazenda tem a seguinte Estrutura Organizacional:

I - órgãos de assistência direta e imediata ao Ministro de Estado:

- a) Gabinete; e
- b) Secretaria-Executiva:
 - 1. Subsecretaria para Assuntos Econômicos;
 - 2. Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Administração; e
 - 3. Diretoria de Gestão Estratégica;

II - órgãos específicos singulares:

- a) Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;
- b) Secretaria da Receita Federal do Brasil;
- c) Secretaria do Tesouro Nacional;
- d) Secretaria de Política Econômica;
- e) Secretaria de Acompanhamento Econômico;
- f) Secretaria de Assuntos Internacionais; e
- g) Escola de Administração Fazendária;

III - órgãos colegiados:

- a) Conselho Monetário Nacional;
- b) Conselho Nacional de Política Fazendária;
- c) Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional;
- d) Conselho Nacional de Seguros Privados;
- e) Conselho de Recursos do Sistema Nacional de Seguros Privados, de Previdência Privada Aberta e de Capitalização;
- f) Conselho de Controle de Atividades Financeiras;
- g) Câmara Superior de Recursos Fiscais;
- h) 1º, 2º e 3º Conselhos de Contribuintes;
- i) Comitê Brasileiro de Nomenclatura;
- j) Comitê de Avaliação de Créditos ao Exterior; e
- l) Comitê de Coordenação Gerencial das Instituições Financeiras Públicas Federais;

IV - entidades vinculadas:

a) autarquias:

1. Banco Central do Brasil;
2. Comissão de Valores Mobiliários; e
3. Superintendência de Seguros Privados;

b) empresas públicas:

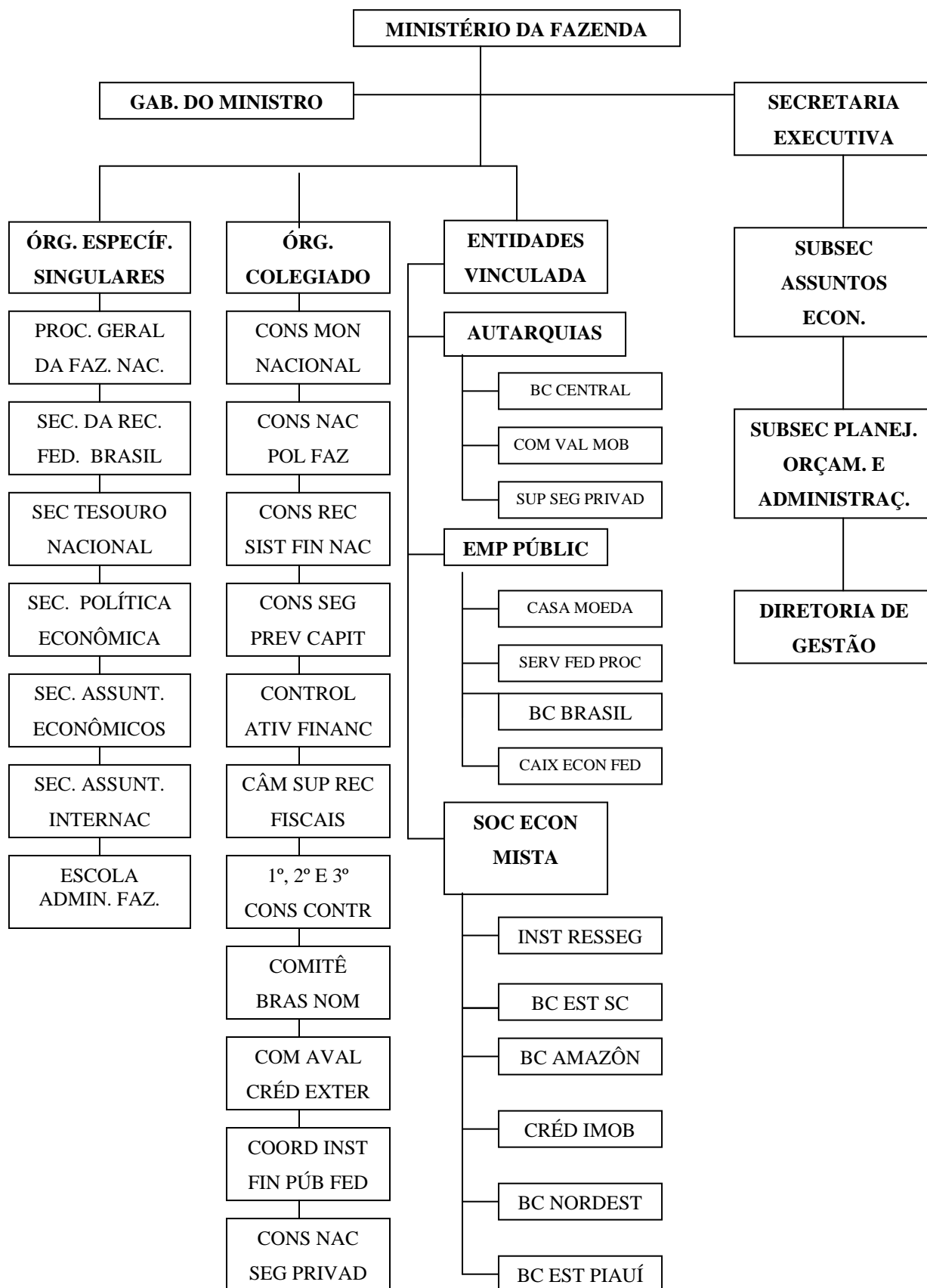
1. Casa da Moeda do Brasil;
2. Serviço Federal de Processamento de Dados;
3. Caixa Econômica Federal; e
4. Empresa Gestora de Ativos;

c) sociedades de economia mista:

1. Banco do Brasil S.A.;
2. IRB - Brasil Resseguros S.A.;
3. Banco da Amazônia S.A.;
4. Banco do Nordeste do Brasil S.A.;
5. Banco do Estado do Piauí S.A.;
6. Banco do Estado de Santa Catarina S.A.; e
7. BESC S.A. Crédito Imobiliário - BESCRI.

Em linhas gerais, segue-se o mesmo esquema para se estruturar as administrações fiscal-tributárias das fazendas públicas estaduais, municipais e do Distrito Federal, naturalmente com as necessárias adaptações às suas possibilidades e peculiaridades.

8.1.2 - Organograma do Ministério da Fazenda



8.2 – Anexo 2 - Administração fiscal portuguesa

8.2.1 - Ministério das Finanças e Administração Pública: estrutura

I - Conselho Superior de Finanças

1. Serviços de Administração Directa

- a) Entidades Administrativas Independentes
- b) Órgãos de Apoio
- c) Fundos Autónomos não Personalizados

2. Serviços de Administração Indirecta

- a) Organismos sob Tutela
- b) Organismos sob Tutela Conjunta

II - Gabinete de Planeamento, Estratégia, Avaliação e Relações Internacionais

III - Inspeção-Geral de Finanças

III - Secretaria-Geral

A - Secretaria do Orçamento

- a) Inspeção-Geral de Finanças
- b) Direcção-Geral do Orçamento
- c) Direcção-Geral de Protecção Social aos Funcionários e Agentes da AP
- d) Instituto de Informática,
- e) Caixa Geral de Aposentações, I.P.
- f) Empresa de Gestão Partilhada de Recursos da Administração Pública E.P.E.
- g) Comissão de Normalização Contabilística da AP
- h) Controladores Financeiros
- i) Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas, I.P.
- j) Instituto de Gestão do Fundo Social Europeu, I. P.
- k) Instituto Financeiro para o Desenvolvimento Regional, I.P.

B - Secretaria do Tesouro e Finanças

- a) Inspeção-Geral de Finanças
- b) Direcção-Geral do Tesouro e Finanças
- c) Instituto de Gestão da Tesouraria e do Crédito Público, I.P.
- d) Agência Nacional de Compras Públicas E.P.E.
- e) Comissão de Mercado de Valores Mobiliários
- f) Instituto de Seguros de Portugal
- g) Conselho de Garantias Financeiras à Exportação e ao Investimento

- h) Comissão de Acompanhamento das Reprivatizações
- i) Secção Especializada do Conselho Superior de Finanças para as Reprivatizações
- j) Conselho Nacional do Mercado de Valores Mobiliários
- k) Fundo de Regularização da Dívida Pública
- l) Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação, I.P.
- m) Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana, I.P.

C - Secretaria dos Assuntos Fiscais

- a) Inspeção-Geral de Finanças
- b) Direcção-Geral dos Impostos
- c) Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo
- d) Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros
- e) Comissão de Normalização Contabilística
- f) Fundo de Estabilização Tributário
- g) Fundo de Estabilização Aduaneiro

D - Secretaria da Administração Pública

- a) Inspeção-Geral de Finanças
- b) Direcção-Geral da Administração e do Emprego Público
- c) Serviços Sociais da Administração Pública
- d) Instituto Nacional de Administração, I.P.
- e) Empresa de Gestão Partilhada de Recursos da Administração Pública E.P.E.
- f) Intervenção Operacional da Administração Pública

8.2.2 - Organograma do MFAP

