

Aliás, o E. STJ editou a Súm. 215, o qual consigna que ‘a indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda’.

Por outro lado, o *Procurador-Geral da Fazenda Nacional recomendou, por meio do Parecer PGFN/CRJ/ 1.278/98*, aprovado pelo Ministro da Fazenda em 17.09.1998, tendo em vista reiteradas decisões do Poder Judiciário sobre a natureza indenizatória das verbas pagas a título de incentivo à adesão ao Programa de Desligamento Voluntário – PDV, a dispensa e a desistência dos recursos cabíveis nas ações judiciais que versassem sobre a incidência do imposto de renda sobre essa parcela.

E em consequência, a *Secretaria da Receita Federal editou o Ato Declaratório 03, de 07.01.1999*, publicado no *DOU*, Seção I, de 08.01.1999, declarando que os valores pagos por pessoa jurídica a seus empregados, ao PDV não se sujeitam à incidência do imposto de renda na fonte, nem na Declaração de Ajuste Anual.

(...)

Nego provimento aos embargos.

Ante o exposto, peço vênia para adotar como razões de decidir os fundamentos supramencionados’ (Subseção I Especializada em Dissídios Individuais do TST, Embargos em Recurso de Revista – TST-E-RR 256.316/96.6, rel. José Luiz Vasconcellos, j. 27.03.2000, *DJ* 28.04.2000) (g.n.)”.

Desta forma, resta evidente que os empregadores não devem proceder à retenção do imposto de renda na fonte quando da homologação da rescisão do contrato de trabalho com os empregados, relativamente às verbas indenizatórias do PDV.

Não obstante, em que pese a jurisprudência uniforme sobre o assunto, os contribuintes ainda se vêem obrigados a ingressar com medida judicial para obstar a retenção do imposto de renda na fonte no recebimento dessas indenizações, ou pleitear a restituição de valores indevidamente recolhidos.

## 7. Conclusão

Podemos, assim, afirmar que a verba indenizatória do PDV, não configurando aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos, nem acréscimo patrimonial, não está sujeita à tributação pelo imposto de renda na fonte.

Entendimento contrário violaria o art. 110 do CTN e a Constituição Federal, que, como asseverado *supra*, instituiu rígida repartição constitucional de competências tributárias. Ademais, o intérprete não pode substituir o legislador, ampliando, corrigindo ou modificando de qualquer forma o fato gerador.

# 1. DOCTRINA NACIONAL

## 1.2

### DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNO

#### 1.2.3

### APONTAMENTOS SOBRE A PROBLEMÁTICA DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

RODRIGO CARAMOTI PETRY

SUMÁRIO: 1. Raízes históricas da rejeição social do tributo – 2. O Poder Legislativo e seu envolvimento na problemática da tributação no Brasil: a construção das leis tributárias: 2.1 Influência do Poder Executivo na iniciativa das leis; 2.2 Ambigüidades, obscuridades e atecniais nos textos legais; 2.3 A apressada e pouco participativa elaboração e votação das leis; 2.4 Proliferação de leis tributárias; 2.5 Modificações constantes na Constituição – Pressão política e derrotas no Judiciário – 3. O Poder Executivo e a problemática da tributação no Brasil: aplicação das leis tributárias: 3.1 A repetida e desorganizada edição de medidas provisórias; 3.2 Edição de normas infralegais em descompasso com a lei; 3.3 A ineficiente prestação dos serviços públicos; 3.4 Despreparo e burocratização da máquina administrativa fiscal; 3.5 “Privatização” da fiscalização tributária; 3.6 Inadimplência crescente: concessão de anistias e remissões; 3.7 As restrições de acesso do contribuinte à defesa na via administrativa – 4. O Poder Judiciário e a problemática da tributação no Brasil: interpretação das leis e acesso à justiça fiscal: 4.1 A presunção de legitimidade das leis; 4.2 A crise institucional do Poder Judiciário e a descrença dos contribuintes; 4.3 A utilização de súmulas como lei – Generalização das discussões tributárias; 4.4 Intensa utilização de ações diretas de inconstitucionalidade perante o STF; 4.5 A influência política nos julgamentos do STF; 4.6 As prerrogativas da Fazenda Pública em juízo – Abusividades; 4.7 A inutilização do depósito judicial de tributos como defesa do contribuinte; 4.8 A utilização de ações rescisórias contra os contribuintes – 5. Considerações conclusivas.

## 1. Raízes históricas da rejeição social do tributo

Compondo essencial parte da atividade financeira do Estado, a arrecadação de tributos sempre foi ponto de controvérsias, desde os tempos mais remotos. A relação tributária é histórica e universalmente marcada pela rejeição daquele que se encontra no pólo passivo do liame obrigacional, conhecido em geral pelo termo “contribuinte”.

Tal pré-disposição para rejeitar a norma tributária possui inclusive raízes históricas: a História Antiga nos mostra uma idéia de tributo como algo ligado ao exercício do poder opressor, na maior parte das vezes como a riqueza do povo subjugado entregue à nação vencedora na guerra.

Em razão disso, a rejeição do tributo esteve sempre envolvida com o constante questionamento acerca da justiça da tributação, tema retratado até mesmo no texto da Bíblia.<sup>1</sup>

Existe um aspecto que revela uma das razões pelas quais a tributação é fértil criadora de perplexidades e querelas as mais diversas, necessitando, portanto, de um tratamento especial por parte dos estudiosos do direito público. Esse aspecto delicado da tributação está no que o saudoso doutrinador uruguaio Ramón Valdés Costa denominou de “tríplice função do Estado”.<sup>2</sup>

Tal idéia se explica a partir da percepção de que o Estado, ao mesmo tempo em que cria a lei tributária (por meio do Poder Legislativo), executa a norma legal e cobra a obrigação decorrente (por meio do Poder Executivo), e também julga (por meio do Poder Judiciário) os conflitos decorrentes da aplicação da lei tributária.

Aí se encontra um verdadeiro desafio ao Estado de Direito, consistente em estabelecer o regramento da relação tributária de forma objetiva, em plena obediência aos postulados constitucionais fundamentais, mesmo que se esteja a lidar com necessidades públicas, como bem observa James Marins.<sup>3</sup>

<sup>(1)</sup> É interessante ver o célebre trecho bíblico (Novo Testamento), em Lucas, Capítulo 19, versículo 19 et seq., que retrata o questionamento feito a Jesus Cristo pelos enviados dos sacerdotes e escribas, que intentavam flagrar o profeta em alguma declaração “perigosa” ao governo estabelecido, pela qual pudesse ser preso em nome do Poder do Imperador, *in verbis*: “E perguntaram-lhe, dizendo: – Mestre, nós sabemos que falas e ensinas bem e retamente e que não consideras a aparência da pessoa, mas ensinas com verdade o caminho de Deus. É nos lícito dar tributo a César ou não?” Ao que Jesus, sabiamente, respondeu: “– Mostrai-me uma moeda. De quem tem a imagem e a inscrição? E, respondendo eles, disseram: – De César. Disse-lhes, então: Daí, pois, a César o que é de César e a Deus, o que é de Deus”. Embora o presente texto se proponha a analisar a tributação sob o viés profano, podemos afirmar que continua sempre vivo o questionamento: é lícito dar tributo a César ou não?”

<sup>(2)</sup> *Curso de derecho tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1996.

<sup>(3)</sup> “Do que se vê que a verdadeira vocação a ser posta à prova no Estado de Direito reside justamente na qualidade que reúne em disciplinar, arimado no direito objetivo, ao amparo objetivo do ordenamento, as lides entre Estado e cidadão, mesmo que o primeiro atue em nome das *necessidades públicas*. (...) em especial no campo tributário em que estas fricções emergem com especial vigor ante a natureza mesma dos interesses em jogo: o público em face do privado e o coletivo em face do individual no seio do grupamento estatal” (grifo do original) (*Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 51).

Dentro de tais reflexões, deve-se ressaltar a importância de estudar o cerne da atividade tributária no Estado Social e Democrático de Direito: os limites à tributação. Veja-se que a tributação é fenômeno que existe com ou sem Estado de Direito, existe com ou sem Constituição. Isso porque a atividade de tributar nasceu antes do Estado de Direito, muitas vezes como expressão financeira de governos despóticos, ou como resultado da submissão do povo vencido em guerras de conquista, como observa Hugo de Brito Machado.<sup>4</sup>

Foi com a evolução da organização político-social dos seres humanos, com a formação do Estado de Direito, que a tributação passou de mera relação de poder para uma relação jurídica, ou seja, pautada necessariamente na lei, e antes, na Constituição. Cumpre verificar, com James Marins,<sup>5</sup> que no Estado brasileiro essa base “axiológica” fundamenta-se em dois princípios essenciais para o direito tributário: a propriedade e a liberdade, que em última análise fazem parte da base antropológica do próprio Estado de Direito.

No Brasil, a relação jurídica tributária e seus reflexos têm sido objeto de grandes discussões e polêmicas, desde os tempos coloniais, sem perspectiva de findar tão cedo. Esse conjunto de controvérsias em torno da tributação não é exclusivo do Brasil, como esclarece J. J. Ferreiro Laptza, estando presente, em maior ou menor grau, em todas as democracias atuais.<sup>6</sup>

A par da conhecida discussão sobre a reforma do sistema tributário brasileiro, a preocupação com a litigiosidade causada pela atividade tributária acabou

<sup>(4)</sup> No comentário do jurista citado: “Importante, porém, é observar que a *relação de tributação* não é simplesmente relação de *poder* como alguns têm pretendido que seja. É relação *jurídica*, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado. Sua origem remota foi a imposição do vencedor sobre o vencido. Uma relação de escravidão, portanto. E essa origem espúria, infelizmente, às vezes ainda se mostra presente em nossos dias, nas práticas arbitrárias de autoridades da Administração Tributária” (*Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 31).

<sup>(5)</sup> Nesse sentido, veja-se a análise do ilustre jurista: “O Estado de Direito pouco vale sem sua base antropológica e esta é composta por uma diversidade infinita de necessidades, anseios, interesses morais e materiais que são traduzidos em linguagem escrita, na medida do possível, em um abrangente plexo de valores que por integram a Constituição são tidos como juridicizados, institucionalizados. Dentro desse conjunto de valores, dois se apresentam como nucleares na grande maioria das sociedades contemporâneas: a propriedade e a liberdade. Praticamente tudo que se faça em sociedade toca com esses dois valores e o Estado de Direito é a forma mais avançada para atribuir segurança ao seu gozo” (*Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 12).

<sup>(6)</sup> Comentando a necessidade de uma especial proteção dos cidadãos frente à atividade tributária, tanto na Espanha quanto nas demais democracias, veja-se o estudo do citado jurista espanhol, em seu trabalho “El Estatuto del Contribuyente y las Facultades Normativas de la Administración”, *Justiça Tributária* (1.º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET). São Paulo: Max Limonad, 1999. p. 313-328.

resultando inclusive em um projeto de lei complementar especialmente voltado a uma tentativa de reequilibrar a relação jurídica tributária no Brasil, ao qual se deu a alcunha de “Código de Defesa do Contribuinte”.<sup>7</sup>

A complexidade, extensão e polêmica do assunto ao qual se entrega a presente análise requer uma visão panorâmica, ainda que breve, de seus múltiplos aspectos. Assim espera-se transmitir ao leitor um quadro geral das principais razões pelas quais a tributação no Brasil é alvo de tamanhas querelas entre os cidadãos contribuintes e o governo, embora o presente texto não tenha nem de longe a pretensão de esgotar o tema.

Os principais aspectos problemáticos da atividade tributária são a seguir comentados e organizados com base no *locus* onde se desenvolvem, ou mais especificamente, de acordo com o espaço de atuação das funções básicas do Estado:<sup>8</sup> os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

Todos os Poderes da República estão envolvidos nas dificuldades do direito tributário moderno. Nesse sentido, o presente texto também auxilia a compreensão dos reflexos que a estrutura fundamental do Estado brasileiro causa na multiplicação e/ou aprofundamento das discussões entre a Fazenda Pública e os contribuintes, ampliando conseqüentemente o fenômeno da “rejeição social” do tributo.

## 2. O Poder Legislativo e seu envolvimento na problemática da tributação no Brasil: a construção das leis tributárias

Em um Estado de Direito, dirigido pelo princípio da legalidade, a lei é o ponto de partida da atividade tributária, e em grande parte é na mesma lei que se originam inúmeros problemas para a relação entre Fisco e contribuintes. No Brasil, a iniciativa das leis tributárias (ordinárias e complementares) parte muitas vezes do Poder Executivo Federal, mas os processos de deliberação (onde geralmente ocorrem modificações no texto proposto) e votação se passam no Poder Legislativo.

Podem ser apontados diversos problemas e desafios ao direito tributário a partir da visão do Legislativo. A seguir, o presente texto passa a abordá-los.

<sup>7</sup> Vide Projeto de LC 646/1999, do Senado Federal, atualmente em tramitação. Particularmente, acredita-se não ser de todo adequada a alcunha “Código de Defesa do Contribuinte”, pois o projeto traz na verdade regras que equilibram a relação tributária, e que na verdade não protegem apenas os contribuintes, mas o próprio Estado. Da justiça na tributação depende a própria arrecadação, pois um sistema irracional torna-se facilmente autofágico.

<sup>8</sup> Lembrando a “tríplice função” do Estado, trabalhada pelo saudoso Valdés Costa (Op. cit.).

### 2.1 Influência do Poder Executivo na iniciativa das leis

Sendo a iniciativa das leis tributárias um ato no mais das vezes “encomendado” pelo chefe do Poder Executivo, os textos dos projetos de lei muitas vezes vêm carregados de dispositivos que não se coadunam com os limites tributários constitucionais e legais, pois o ente político que propõe a lei tributária é o maior interessado em sua aprovação. Tal fato favorece a ocorrência de diversas formas de “pressão política” sobre os membros do Poder Legislativo, o que resulta por vezes na formulação de textos contrários ao direito.

Lembre-se porém que a iniciativa de leis tributárias não é exclusiva do Poder Executivo, exceto no caso dos territórios, conforme prescreve o art. 61, § 1.º, da CF/1988. Apesar de influenciar na execução da política orçamentária, assuntos tributários podem ser tratados em projetos de lei conduzidos por iniciativa do Poder Executivo, Poder Legislativo, ou eventualmente até por meio de iniciativa popular, no teor do previsto no art. 61, § 2.º, da Constituição. Na prática, porém, a iniciativa das leis tributárias é exercida sempre sob as vistas do Chefe do Poder Executivo, especialmente por sua influência no orçamento público.<sup>9</sup>

### 2.2 Ambigüidades, obscuridades e atecnia nos textos legais

Por exigência do regime democrático, as casas legislativas são compostas por diversos parlamentares, cada qual representando um segmento da sociedade (radialistas, engenheiros, médicos, professores, empresários, sindicalistas etc.), e muitos deles não possuem formação dirigida a lhes dar o conhecimento adequado da linguagem jurídica.

É compreensível que tal fato propicie a aprovação de leis com linguagem imprecisa, maculadas com atecnia, obscuridades, deficiências e ambigüidades, que prejudicam a compreensão e aplicação das normas tributárias.<sup>10</sup>

<sup>9</sup> O tema da exclusividade ou concorrência na iniciativa das leis tributárias entre Executivo e Legislativo é polêmico. Parte dos tribunais pátrios tem entendido pela exclusividade da iniciativa pelo Poder Executivo, fundamentando-se no prescrito pelo § 1.º do art. 61 da CF/1988. Porém, boa parte da doutrina nacional compreende que tal dispositivo constitucional serve apenas para elencar a competência exclusiva do Executivo para a iniciativa de leis tributárias envolvendo territórios, não se aplicando para as leis tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Nesse sentido, vejam-se os comentários de Vergílio Mariano de Lima, em seu artigo intitulado “A iniciativa da lei em matéria tributária”, *Revista Tributária e de Finanças Públicas* 37/84-101.

<sup>10</sup> Sobre o assunto, vejam-se os comentários de Paulo de Barros Carvalho, em seu *Curso de direito tributário*, 12. ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 4-5.

### 2.3 A apressada e pouco participativa elaboração e votação das leis

A forma apressada com que os parlamentares deliberam as leis tributárias, pressionados pelo constante apelo das “necessidades de caixa” do governo, prejudica reflexões mais detidas sobre seus dispositivos, o que naturalmente cria incompreensões e contestações por parte de grupos sociais cuja opinião e participação democrática não foi suficientemente colhida no processo de elaboração do texto da lei tributária.

A pressa na elaboração da lei pode inclusive favorecer a desobediência de regras fundamentais do próprio processo legislativo,<sup>11</sup> essenciais à legitimação da novel legislação.<sup>12</sup>

### 2.4 Proliferação de leis tributárias

A proliferação de leis tributárias é outro aspecto preocupante, pois a quantidade de normas tributárias, assim como sua complexidade e mutabilidade, impede a sistematização, compreensão e operacionalização precisa da legislação fiscal, propiciando uma infinidade de dúvidas e discussões para seus intérpretes, ou seja, contribuintes, magistrados, e inclusive os próprios agentes da Administração Tributária.<sup>13</sup>

Muitas vezes as leis têm sido editadas sem obediência à LC 95/1998, que trata da melhor e mais organizada redação das leis brasileiras.

### 2.5 Modificações constantes na Constituição – Pressão política e derrotas no Judiciário

Aspecto de suma importância na presente discussão diz respeito também às modificações do texto constitucional, em grande parte por influência do Poder Executivo. A fim de dar guarida a atitudes e planos governamentais que não se encaixavam perfeitamente nas normas da Constituição Federal de 1988, tornou-se comum ver o Poder Executivo conduzir iniciativas de emendas constitucio-

<sup>(11)</sup> Vide as normas constitucionais relativas ao processo legislativo, constantes no art. 59 et seq. da CF/1988.

<sup>(12)</sup> Os requisitos formais da lei são portanto essenciais para sua validade, pois consubstanciam a legitimidade necessária ao atendimento do regime democrático. Nesse sentido, veja-se o comentário de Paulo de Barros Carvalho: “Trata-se de um conceito sobremaneira relevante porque a validade de uma prescrição jurídica está intimamente ligada à legitimidade do órgão que a expediu, bem como ao procedimento empregado na sua produção” (Op. cit., p. 46).

<sup>(13)</sup> A “parafernália” legislativa tributária propicia a manutenção de um modelo legal assistemático e antinômico, multiplicador de querelas fiscais, como bem observa James Marins, em sua obra *Direito processual...*, cit., p. 23.

nais, especialmente em matéria tributária, para inserir dispositivos legitimadores de seus atos, ou para alterar, ou simplesmente suprimir dispositivos da Constituição que, apesar de protegerem direitos e garantias dos cidadãos, “atrapalham” a “governabilidade” do País.

Observe-se que algumas emendas constitucionais são criadas pelo governo com a nítida finalidade de “burlar” julgamentos dos tribunais pátrios, especialmente do STF, nos casos em que tributos foram julgados inconstitucionais. Ao que tudo indica, quando um tributo é julgado definitivamente inconstitucional pelo Judiciário, o governo trata de modificar a Constituição brasileira, para permitir que a nova forma de tributação seja recebida em seu texto, sem contestações.

Parece que o Executivo não vê limites na Constituição. E se, e quando existem limites – pensa o governo –, devem ser modificados ou suprimidos para dar espaço ao cumprimento das metas financeiras e políticas de governo, mesmo que desconsiderem direitos e garantias antes atribuídos aos cidadãos no texto original da Constituição de 1988 como sinal do pacto de civilidade democrática, expressão do Estado de Direito.

O texto original da Constituição Federal, surgido na promulgação de seu texto em 05.10.1988, especialmente na parte relativa ao sistema tributário nacional, continha uma lógica construída com cuidado especial pelos legisladores constituintes. As constantes alterações desses dispositivos, por meio de emendas constitucionais, estão operando a “desconstrução” lógica do texto original, pois inserem um número cada vez maior de exceções às regras tributárias, conduzindo tanto os contribuintes quanto à própria Administração Pública ao caos produzido pela assimetria e desconexão dos elementos componentes dos limites à atividade tributária.

Para perceber a gravidade do que se está a ressaltar aqui, observe-se que o texto constitucional original já recebeu quarenta e nove (49) emendas constitucionais, sendo quarenta e três comuns e seis emendas “de revisão”. De todas essas emendas constitucionais, dezenove (19) delas trataram de modificações importantes em matéria tributária, sendo as mais recentes as Emendas 41 e 42, que trataram das “Reformas Previdenciária e Tributária”.

### 3. O Poder Executivo e a problemática da tributação no Brasil: aplicação das leis tributárias

É deveras importante ressaltar a distinção que existe entre a vontade do Estado republicano (“povo”) e a vontade ou necessidade do governante. O “poder tributante” (aqui representado pelo Poder Executivo) não age de forma independente, mas vinculado à vontade popular, que em última análise se encontra plasmada no texto constitucional, por meio dos fundamentos e limites da tributação.

Tal atividade em nosso País é fortemente cercada por um regime de “especial segurança constitucional”, para usar da expressão cunhada por James Marins.<sup>14</sup>

Tal preocupação com a prudência na atividade tributária já estava presente nas agudas observações de Montesquieu, em pleno século XVIII, pelas quais assim se expressou:

“Para estabelecer corretamente esta receita, devem-se considerar tanto as necessidades do Estado quanto as necessidades dos cidadãos. Não se deve tirar das necessidades reais do povo para dar às necessidades imaginárias do Estado.

As necessidades imaginárias do Estado são o que exigem as paixões e as fraquezas daqueles que governam, o encanto de um projeto extraordinário, a vontade doentia de uma glória vã e certa impotência do espírito contra as fantasias. *Muitas vezes aqueles que, com espírito inquieto, estavam na direção dos negócios sob o príncipe pensaram que as necessidades do Estado eram as necessidades de suas almas pequenas*”<sup>15</sup> (grifo nosso).

O Poder Executivo possui participação especialmente destacada na criação assim como no enfrentamento de problemas no campo tributário. Nesse sentido, é possível constatar diversos problemas e desafios da tributação do ponto de vista do Poder Executivo, a seguir explicitados.

### 3.1 A repetida e desorganizada edição de medidas provisórias

O Poder Executivo tem colaborado com a falta de clareza do ordenamento legal tributário, propiciando a multiplicação desenfreada e desorganizada das normas reguladoras dos tributos, especialmente por meio da edição e reedição de medidas provisórias.

Tais medidas provisórias, em geral, contêm normas sobre os mais diversos tributos, dispostas de forma pouco sistemática, transformando a legislação tributária em verdadeira “colcha de retalhos”.<sup>16</sup> Essa falta de clareza e organização das normas não permite aos contribuintes se atualizarem, levando à incompreensão dos regimes aos quais estão submetidos, dificultando o conhecimento das benesses fiscais a que porventura tenham direito, e prejudicando a compreensão de suas obrigações.

Não é sem motivo que a própria legislação estabelece o direito dos contribuintes elaborarem “consultas fiscais”<sup>17</sup> acerca da interpretação das normas

<sup>(14)</sup> Vide sua obra: *Elisão tributária...*, cit., p. 13.

<sup>(15)</sup> *O espírito das leis*. Trad. Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1996. p. 221.

<sup>(16)</sup> Aqui valem as mesmas observações feitas anteriormente, quanto à necessidade de cumprimento da LC 95/1998, que trata da racionalização e clareza na edição das leis brasileiras.

<sup>(17)</sup> Vide disposições legais sobre a consulta fiscal no art. 46 et seq. do Dec. 70.235/1972 e nos arts. 48 a 50 da Lei 9.430/1996.

tributárias, consultas estas dirigidas ao Fisco para que se pronuncie sobre a interpretação “possível na visão fiscal” de determinada legislação que “pretensamente” atinge o contribuinte em dúvida.

Por vezes, é o próprio órgão fiscal que se questiona quanto à extensão e correta aplicação da legislação tributária, podendo existir soluções de consulta com orientações divergentes sobre o mesmo tema consultado pelo contribuinte, a depender do órgão fiscal que analisou o caso concreto.

### 3.2 Edição de normas infralegais em descompasso com a lei

Os órgãos da Administração Fazendária constantemente editam diversos atos infralegais (instruções normativas, ordens de serviço etc.) tratando da regulamentação e aplicação das normas tributárias, e freqüentemente os prescrevem em descompasso com a Constituição ou com a legislação regente da matéria, em prejuízo dos contribuintes.

### 3.3 A ineficiente prestação dos serviços públicos

O Poder Executivo não consegue fazer retornar à sociedade a sensação de compensar-se da tributação pela prestação eficiente dos serviços públicos. Essa situação causa constante rejeição da norma tributária por parte dos contribuintes, que, somada à baixa credibilidade dos administradores públicos, propicia a multiplicação da sonegação, evasão de divisas etc.

### 3.4 Despreparo e burocratização da máquina administrativa fiscal

O despreparo de significativa parte dos agentes fiscais, muitas vezes estimulados por seus superiores a atuar, apreender mercadorias, multar e coagir desmedidamente os contribuintes, também colabora para a litigiosidade da já delicada relação tributária. Em alguns casos, a insuficiente remuneração e inadequada estrutura de trabalho favorecem o enfraquecimento moral de funcionários dedicados à fiscalização, levando alguns a envolver-se em condutas ilícitas (corrupção).

O uso de técnicas presuntivas, as considerações de ordem estritamente econômica apartadas do jurídico e a discricionariedade que ocorrem em diversas fiscalizações colaboram para o agravamento da relação entre Fisco e contribuintes. Cite-se ainda a conhecida burocratização dos controles fiscais, tudo voltado a uma incessante luta contra a sonegação, que a própria ineficiência do sistema e a agressividade da carga fiscal cuidam de alimentar.

### 3.5 “Privatização” da fiscalização tributária

Atualmente assiste-se à multiplicação desenfreada do movimento de “privatização” do lançamento e da fiscalização tributários. Cada vez mais, os próprios

contribuintes são chamados a responder pela “autofiscalização” e pelo “autolancamento”, por meio de inúmeras declarações, controles, programas de computador, formulários, senhas, máquinas registradoras, livros de escrituração.

A par do controle burocrático de sua própria atividade, o empresário contribuinte é cada vez mais chamado a fiscalizar e responder pelo recolhimento de tributos de outras pessoas e empresas, com as quais mantém algum tipo de relação jurídica (seja como tomador ou prestador de serviços, fornecedor de mercadorias etc.).

O governo coloca, cada vez mais, nas mãos dos particulares a tarefa de fiscalizar os demais contribuintes, para que, com mais tempo e pessoal, possa se dedicar ao controle da arrecadação e contabilização da receita tributária. Não é à toa que o governo atinge seguidamente recordes de arrecadação. Enquanto isso, o contribuinte vê-se na contingência de contratar cada vez mais custos para gerenciar e atender a todas as obrigações burocráticas que lhe são atiradas pela ineficiente máquina estatal.

### 3.6 Inadimplência crescente: concessão de anistias e remissões

A condução da política econômica nacional e a alta carga tributária imposta pela Administração Pública nos três níveis de Governo (Federal, Estadual e Municipal), aliada à ineficiente e injusta distribuição do ônus tributário, têm servido de causa para constante e crescente inadimplência fiscal dos contribuintes,<sup>18</sup> o que gera a necessidade de reedição desenfreada de “parcelamentos especiais”, “anistias” e “remissões” de tributos, multas e juros.

Isso tudo, por sua vez, desestimula os contribuintes a adimplirem com suas obrigações fiscais, pois passam a aguardar serem contemplados com uma nova lei de anistia ou remissão para seus débitos, mantendo-se inadimplentes por longos períodos de tempo.<sup>19</sup>

A reiterada edição desses programas de parcelamentos, anistias e remissões em condições especiais mostra que a irracionalidade da tributação torna o descumprimento da lei tributária uma regra, sanável apenas por meio de programas como esse. O governo reconhece que pagar os tributos de acordo com as leis

<sup>(18)</sup> Atente-se aqui para a diferença fundamental que existe entre inadimplência fiscal (ausência de pagamento pura e simples) e sonegação de tributos (envolvendo condutas penalmente condenáveis, dolosamente dirigidas ao não-pagamento). Fundamentando as diferenças entre as duas figuras, veja-se James Marins, *Elisão tributária...*, cit., p. 31.

<sup>(19)</sup> Nesse sentido, vários exemplos podem ser dados. O mais recente constitui-se na edição de programa especial de parcelamento (Paes) de débitos com a Secretaria da Receita Federal, Procuradoria da Fazenda Nacional e Instituto Nacional do Seguro Social, instituído pela Lei 10.648/2003, e que ganhou a alcunha de “Refis II”.

tributárias é impossível, e passa a facilitar o pagamento por meio de outras formas, tudo para implementar o “caixa governamental”, deturpando a essência do ordenamento jurídico e colaborando para o agravamento do “caos tributário”, tão bem explicitado por Alfredo Augusto Becker.<sup>20</sup>

### 3.7 As restrições de acesso do contribuinte à defesa na via administrativa

O contribuinte também enfrenta outro desafio na órbita de atuação do Poder Executivo: o acesso a um processo administrativo tributário eficiente e justo está cada vez mais difícil. O direito de defesa do contribuinte na via administrativa tem sofrido sérias restrições por meio de novas leis, que tentam limitar os direitos dos contribuintes, de forma flagrantemente inconstitucional.

Nesse sentido, por exemplo, veja-se o Dec. 70.235/1972, que em seu art. 33 (com redação dada pela Lei 10.522/2002) obriga o contribuinte a apresentar arrolamento de bens, sempre quando queira recorrer contra decisão administrativa fiscal contrária aos seus interesses.<sup>21</sup> Parece-nos que o direito de defesa por meio de processo administrativo fiscal é amplo, não comportando restrições dessa espécie, uma vez que o processo representa especial forma de controle da gestão pública tributária, fundamental para proteção da liberdade e propriedade dos cidadãos.

Antes da vigência da Lei 10.522/2002, a exigência legal era ainda pior, pois a redação então vigente do Dec. 70.235/1972 exigia do contribuinte o depósito administrativo de trinta por cento da cobrança que estivesse sendo discutida, para que houvesse possibilidade de o recurso do contribuinte ser analisado.

A exigência do depósito recursal administrativo ainda perdura no caso de contestação de contribuições previdenciárias regidas pela Lei 8.213/1991 e arrecadadas pelo INSS, tendo em vista que o art. 126 da citada lei (com redação dada pela Lei 9.639/1998) continua a prever, inconstitucionalmente, a exigência de depósito recursal.<sup>22</sup>

<sup>(20)</sup> Sobre o assunto, veja-se a interessante análise feita pelo autor em sua conhecida obra: *Carnaval tributário*, 2. ed., São Paulo: Lejus, 1999.

<sup>(21)</sup> Na redação nova do art. 33 do Dec. 70.235/1972: “Art. 33. (...) § 2.º Em qualquer caso, o recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente arrolar bens e direitos de valor equivalente a 30% (trinta por cento) da exigência fiscal definida na decisão, limitado o arrolamento, sem prejuízo do seguimento do recurso, ao total do ativo permanente se pessoa jurídica ou ao patrimônio se pessoa física (...)”.

<sup>(22)</sup> Veja-se a redação do § 1.º do art. 126 da Lei 8.213/1991: “Art. 126. (...) § 1.º Em se tratando de processo que tenha por objeto a discussão de crédito previdenciário, o recurso de que trata este artigo somente terá seguimento se o recorrente, pessoa jurídica, instruí-lo com prova de depósito, em favor do Instituto do Seguro Social – INSS, de valor correspondente a 30% (trinta por cento) da exigência fiscal definida na decisão”.

#### 4. O Poder Judiciário e a problemática da tributação no Brasil: interpretação das leis e acesso à justiça fiscal

O Poder Judiciário, pelo qual o sentido das normas tributárias é revelado com a palavra final, no incessante exercício de resolver os litígios entre o Fisco e os contribuintes, exerce também um importante papel dentro da problemática da tributação no Brasil.

Observe-se especialmente que nenhum direito material dos contribuintes estará perfeitamente protegido se não lhes for garantido o direito de defesa contra as rotineiras inconstitucionalidades, ilegalidades e outras agressões cometidas pelo Estado, ou quem lhe faça as vezes, no exercício de tributar. Isso porque, no exercício das atividades de instituir leis tributárias, cobrar valores e fiscalizar as atividades dos contribuintes, os entes tributantes, rotineiramente, ultrapassam os limites constitucionais e legais que protegem a liberdade e a propriedade dos cidadãos.

Por outro lado, o ente tributante também precisa, para fazer valer seus eventuais créditos contra os contribuintes, de meios céleres e eficazes de cobrança e fiscalização, necessitando em diversas circunstâncias de se utilizar do apoio do Poder Judiciário.

Enfim, é garantia tanto dos contribuintes como do Estado (ou quem lhe faça as vezes) o acesso ao Poder Judiciário, que é o responsável pelo julgamento dos litígios havidos na atividade de tributação.

##### 4.1 A presunção de legitimidade das leis

Observe-se que a descoberta do valor e do sentido das leis fiscais é essencial para a proteção do sistema de garantias que cerca a relação jurídica tributária. E mais, observe-se que é justamente na discussão de questões tributárias que o Poder Judiciário realiza, tão intensamente como em nenhum outro ramo do direito (direito civil, comercial, do trabalho, penal, administrativo etc.), o controle da constitucionalidade e da legalidade das leis.

Nessa ótica, pode-se afirmar que o direito tributário permite ao seu aplicador ser “mãl comportado”, pois exige o constante questionamento da legislação vigente, especialmente quando confrontada com a Constituição Federal. Nesse sentido, a alegação de inconstitucionalidade e ilegalidade de normas tributárias é constantemente apresentada ao Poder Judiciário.

Aqui reside mais uma das especiais dificuldades de compreensão e efetivação do direito tributário: a eterna luta contra a presunção de legitimidade das leis, aqui especialmente as de caráter tributário. É nesse terreno complexo, marcado pela polêmica e pela influência política, que os juízes precisam construir seus julgamentos quando tratam de questões ligadas à tributação.

##### 4.2 A crise institucional do Poder Judiciário e a descrença dos contribuintes

O Poder Judiciário enfrenta uma crise de desconfiança da população, e em face disso alguns contribuintes acabam por protelar a discussão de cobranças abusivas de tributos, na crença de que seus direitos não encontrarão guarida eficiente e justa no Poder Judiciário, que parece estar cada vez mais tendencioso a julgar favoravelmente às cobranças fiscais, sensibilizado pelo constante apelo das necessidades de “caixa” do governo.

##### 4.3 A utilização de súmulas como lei – Generalização das discussões tributárias

A utilização reiterada de súmulas de jurisprudência como se lei fossem prejudica a compreensão de problemas específicos apresentados nas ações judiciais tributárias. Grande parte desse problema é causada pela equivocada crença de que determinados problemas tributários, já julgados anteriormente ou até sumulados pelos tribunais, podem ser tratados da mesma forma para todos os contribuintes, uma vez que sempre se estaria tratando de “questão de direito”, não considerável sob outras óticas que não as que serviram para consolidar os julgamentos “paradigmas”, que acabam, por sua vez, servindo como diretriz para todos os julgamentos subseqüentes.

Assim, em nome de uma pretensa “agilidade processual” no julgamento das discussões tributárias, por vezes não são percebidas importantes questões fáticas que diferenciam a aplicação da legislação no caso particular, o que resulta em julgamentos “padrões” aplicados para casos particulares, prejudicando o direito do contribuinte.

##### 4.4 Intensa utilização de ações diretas de inconstitucionalidade perante o STF

Outro aspecto que traz preocupação aos aplicadores do direito tributário diz respeito a cada vez mais comum propositura de ações diretas de inconstitucionalidade diante de modificações na legislação tributária que em tese não atendam aos limites e requisitos constitucionais e legais vigentes, protetivos dos contribuintes. Tal fato está levando o STF a concentrar suas atenções no julgamento de tais ações, deixando em segundo plano a análise das ações individuais propostas pelos contribuintes, e que também alegam inconstitucionalidade de norma tributária.

Pode parecer, em primeira análise, que tal atitude do STF implicaria real economia de tempo no julgamento das alegações de inconstitucionalidade das leis tributárias, tendo em vista que os argumentos jurídicos postos em uma única ação direta podem ser praticamente os mesmos alegados em dezenas de milhares de ações individuais propostas sobre o mesmo tema. O Pretório Ex-

celso, ao julgar a ação direta primeiro, decide o questionamento de inconstitucionalidade de lei tributária com efeitos *erga omnes*, ou seja, a única decisão proferida em controle concentrado valerá para todos os processos em trâmite, ainda não julgados pelo tribunal.

Assim sendo, as ações individuais propostas por milhares de contribuintes sobre o mesmo tema, apesar de não serem idênticas em seus fundamentos, sofrerão o mesmo julgamento, conforme o que ficar decidido na ação direta de inconstitucionalidade julgada pelo STF.

Aqui reside um problema fundamental de justiça, pois não é possível generalizar todas as discussões jurídicas tributárias, como se todos os processos individuais conduzidos na forma de controle difuso de constitucionalidade perante o STF pudessem receber o mesmo julgamento, tendo por base o decidido e fundamentado em uma ação direta de inconstitucionalidade.

Isso porque estamos diante de penosa constatação: nem todas as petições iniciais de ações diretas estão sendo elaboradas com o devido apreço pela boa técnica jurídica, conduzindo o STF (tribunal competente para o julgamento de tais ações diretas) a julgamentos precipitados ou equivocados sobre os temas discutidos.

Nesse sentido, é necessário verificar que nem todos os entes legitimados à propositura de ações diretas de inconstitucionalidade (partidos políticos com representação no Congresso Nacional, confederações sindicais, entidades de classe de âmbito nacional, entre outros elencados no *caput* do art. 103 da CF/1988) possuem assessoria jurídica especializada em matéria tributária, o que pode conduzir à elaboração de fundamentos diferenciados em relação aos que são expostos nas ações individuais conduzidas pelos demais contribuintes que as levam ao conhecimento do STF.

Sendo assim, é preciso reconhecer que a responsabilidade na condução de ações diretas de inconstitucionalidade perante o STF se torna cada vez maior atualmente, não só por representarem o interesse de categorias ou classes de contribuintes interessados (no caso de ações diretas de inconstitucionalidade propostas por confederações e órgãos de classe nacionais), mas especialmente pelo fato de que o seu resultado influencia a análise de milhares de outros processos, que serão também conduzidos ao STF para julgamento acerca da constitucionalidade de lei em controle difuso, no bojo de recursos extraordinários (art. 102, III, da CF/1988).

#### 4.5 A influência política nos julgamentos do STF

Especialmente na solução das questões tributárias levadas ao Judiciário, o papel do STF é da mais alta relevância. Sendo o “guardião” da Constituição, o STF submete a julgamento, constantemente, as mais importantes questões afetas à tributação, uma vez que a maior parte das mesmas encontra fundamento

constitucional, graças ao leque de garantias e limitações ao poder de tributar lá disposto.

O STF, nesse sentido, funciona como verdadeiro “uniformizador” do entendimento dos demais juízes em matéria tributária. Basta, para verificar tal fato, atentar para a multiplicação da propositura de ações diretas de inconstitucionalidade em matéria tributária.

Em face de tais condições, seguem as preocupações com a intensidade e forma com que as considerações de ordem política e econômica têm ocupado as mesas de julgamento do Pretório Excelso.<sup>23</sup> O temor é de que a interpretação constitucional e legal distorcida por preocupações dessa ordem nos tribunais superiores venha cada vez mais a convalidar abusos típicos de países autoritários, em desfavor do real escopo do Estado Social Democrático de Direito.

#### 4.6 As prerrogativas da Fazenda Pública em juízo – Abusividades

O Estado ou quem lhe faça as vezes na atividade tributária, ou seja, a “Fazenda Pública” de modo geral, tendo por fundamento a representação do interesse público, é agraciada por prerrogativas que favorecem sua atuação diante de um litígio com os contribuintes perante o Poder Judiciário. As leis processuais prescrevem diversas regras facilitadoras do trabalho dos agentes que representam os interesses fiscais em juízo, como prazos maiores para cumprimento de determinações, menores exigências documentais, aceitação de procedimentos mecanizados ou informatizados para cumprimento de atos do processo etc.

Diversas dessas prerrogativas são justificadas, tendo em vista as condições materiais e humanas de que são dotadas as procuradorias estatais em geral que atuam em juízo defendendo o erário público, em milhares e milhares de processos. Porém, é de lembrar, por outro lado, que o Estado brasileiro sofre dificuldades para atender sua demanda de trabalho perante os tribunais porque é um dos maiores causadores de litígios, especialmente na seara tributária.

Cada vez de forma mais freqüente, o governo, justificando estar atendendo ao interesse público da arrecadação tributária, tem reiteradamente produzido alterações nas normas processuais, com vistas a aumentar ainda mais as prerrogativas da Fazenda Pública e ao mesmo tempo restringir, de forma inconstitu-

<sup>(23)</sup> Na mesma linha as preocupações se dirigem para o STJ, que também serve de uniformizador da jurisprudência dos demais tribunais. O tema possui outros desdobramentos e graus de análise, como, por exemplo, a preocupação com a forma de indicação dos julgadores nos tribunais superiores, que são indicados pelo próprio Chefe do Poder Executivo, parte diretamente interessada nas querelas tributárias. Sobre o tema, veja-se também o artigo de Joaquim Falcão, intitulado “A escolha do Ministro do Supremo”, *Folha de S. Paulo*, 10 maio 2002, 1.º caderno (A-3), Coluna “Opinião”.



cional, direitos e garantias processuais dos contribuintes, visando sempre a dificultar a efetivação de decisões liminares e de mérito que lhes são favoráveis.

Ou seja, além de criar normas tributárias inconstitucionais, obrigando os contribuintes a socorrerem-se do Poder Judiciário, o governo também vem criando normas processuais que dificultam ou impedem a efetiva e rápida tutela jurisdicional dos contribuintes. Como exemplo, vejam-se os constantes ataques contra o deferimento de decisões liminares contra o Poder Público.

#### 4.7 A inutilização do depósito judicial de tributos como defesa do contribuinte

Ao discutir em juízo a cobrança de determinado tributo, o contribuinte poderá realizar o depósito de sua quantia, de forma integral e em dinheiro, a fim de ver sustada a sua exigibilidade (conforme prevê o Código Tributário Nacional, em seu art. 151, II) enquanto a legitimidade da exação estiver em julgamento no processo.

O contribuinte via no depósito judicial do tributo questionado uma dupla utilidade: primeiro, permitia suspender a cobrança do crédito tributário, enquanto estivesse em andamento o processo judicial; em segundo lugar, permitia que o contribuinte tivesse uma defesa efetiva por meio do processo judicial, pois o depósito fazia com que a Fazenda Pública ficasse privada da utilização da receita tributária relativa ao tributo discutido, tornando-se instrumento de pressão “financeira” contra os abusos do governo.

Assim sendo, o governo poderia até cobrar um tributo indevido para atender às necessidades de “caixa”, mas teria de esperar até o final do processo judicial para poder usufruir o dinheiro cobrado dos contribuintes, caso houvesse contestação da cobrança com realização de depósito do tributo cobrado.

Percebendo tal situação, o governo resolveu mudar a situação e incentivou a criação de nova legislação, para o fito de permitir que o dinheiro depositado pelos contribuintes em juízo, no bojo da contestação judicial de um tributo, pudesse ser repassado temporariamente para a conta do Tesouro Nacional, que dele poderia dispor livremente.

Com essa finalidade, veio a lume a Lei 9.703/1998 (resultado da conversão da MedProv 1.721/1998), que determinou o repasse automático às contas do Tesouro Nacional do dinheiro depositado pelos contribuintes no bojo de ações judiciais que contestam tributos cobrados pela União Federal. Ou seja, o Governo Federal passou a se apropriar e utilizar os recursos de propriedade dos contribuintes, que antes estavam indisponíveis em juízo até o final do processo.

Não tardou para que os governos estaduais também buscassem a mesma vantagem. Por meio de legislação própria, Estados estão procurando também legitimar a possibilidade de repasse aos seus cofres de dinheiro “extra” na forma de “empréstimo” dos depósitos judiciais feitos pelos contribuintes, para suspender a cobrança de tributos estaduais.

Para os Municípios, veja-se inclusive a edição recente da Lei 10.819/2003,<sup>24</sup> que autoriza o repasse do dinheiro dos contribuintes depositado em juízo na contestação de tributos municipais.

#### 4.8 A utilização de ações rescisórias contra os contribuintes

Mesmo para o contribuinte que vence uma disputa no Judiciário pode não existir segurança definitiva. Isso porque, em diversos pronunciamentos judiciais, os tribunais têm entendido que a Fazenda Pública, encontrando fundamento para tanto, ainda possa recorrer à utilização da chamada “ação rescisória”, que poderá desconstituir a decisão que tenha sido favorável ao contribuinte, mesmo após esgotados todos os recursos cabíveis no processo judicial.

A ação rescisória encontra previsão no art. 485 et seq. do CPC, e tem sido cada vez mais utilizada pela Fazenda Pública para rescindir decisões favoráveis aos contribuintes, especialmente quando o STF, julgando ações de outros contribuintes sobre o mesmo assunto, acaba por interpretar a legislação de forma contrária à tese que havia sido acolhida na decisão já transitada em julgado.

Nessas situações, a Fazenda Pública fundamenta tais ações rescisórias no inc. V do art. 485 do CPC, que afirma ser cabível ação rescisória para desconstituir sentença de mérito transitada em julgado quando tal decisão “violou literal disposição de lei”. Como é o STF o tribunal superior responsável pela interpretação constitucional da lei em última instância, tem-se compreendido que a decisão favorável ao contribuinte que estiver em desacordo com interpretação constitucional firmada pelo STF posteriormente ao trânsito em julgado pode ser rescindida, e assim permitir a cobrança do tributo que havia sido obstada pela decisão objeto da ação rescisória.<sup>25</sup>

Não se pode olvidar que a ação rescisória também pode ser utilizada pelos contribuintes, quando for possível caracterizar que a decisão favorável à Fazenda Pública, mesmo após transitada em julgado, possa ser rescindida em face de jul-

<sup>(24)</sup> “Art. 1.º Os depósitos judiciais, em dinheiro, referentes a tributos e seus acessórios, de competência dos Municípios, inclusive os inscritos em dívida ativa, serão efetuados, a partir da data da publicação desta Lei, em instituição financeira oficial da União ou do Estado a que pertença o Município, mediante a utilização de instrumento que identifique sua natureza bancária. (...) § 2.º Ao Município que instituir o fundo de reserva de que trata o § 1.º, será repassada pela instituição financeira referida no caput a parcela correspondente a setenta por cento do valor dos depósitos de natureza tributária nela realizados a partir da vigência desta Lei (...)”

<sup>(25)</sup> É importante ressaltar novamente que a propositura de ação rescisória em matéria tributária é medida absolutamente excepcional, estando cercada por polêmica ainda não pacificada nos tribunais, especialmente no que diz respeito aos pressupostos de seu cabimento, como bem esclarece James Marins, em análise detida que fez acerca do tema, em sua obra *Direito processual...*, cit., p. 537-563.

gamento do STF em controle concentrado de constitucionalidade, que albergue efeitos *erga omnes* e *ex tunc* caracterizando “literal violação de lei” por parte da decisão rescindenda. Porém, as circunstâncias atuais mostram o STF cada vez mais propenso a julgar favoravelmente à Fazenda Pública, o que amplia crescentemente o espaço para aplicação da ação rescisória em desfavor dos contribuintes.

### 5. Considerações conclusivas

O Estado brasileiro é pródigo na criação e majoração de tributos, assim como na atribuição de novos deveres instrumentais e tudo o mais necessário para atender às atividades de arrecadação e fiscalização dos contribuintes e responsáveis. Além disso, muitas vezes esse mesmo Estado demonstra sério desinteresse no atendimento às necessidades de esclarecimento e orientação dos contribuintes, ou por vezes faz pior, ao combater a efetividade de instrumentos processuais necessários à defesa dos direitos dos cidadãos-contribuintes.

Diante das preocupantes constatações realizadas ao longo da análise da atividade tributária no Brasil, percebem-se os inúmeros desafios e problemas em que se encontram envolvidos os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, seja na esfera da União, dos Estados, Distrito Federal ou dos Municípios.

Do ponto de vista da política fiscal, um desafio ainda maior se avoluma aos olhos daqueles que compreendem o quão difícil é contestar a majoração ou criação de um tributo no Brasil: a carga tributária incidente sobre a atividade econômica transfere-se para o custo dos produtos, mercadorias e serviços, mas os cidadãos consumidores não têm condições de perceber claramente a influência que este fato causa na formação dos preços e das tarifas.

Aliada a essa “anestesia” fiscal, a complexidade e a falta de transparência da legislação tributária impedem que os cidadãos percebam como os tributos influenciam no custo de vida. Como resultado, as reclamações dos empresários brasileiros acerca da carga tributária soam aos ouvidos da população em geral como uma manifestação isolada, de caráter puramente corporativo, e que portanto não diria respeito às condições de vida da população, mas tão-somente à “rica” classe empresarial.

Sob essa ótica, muitas das idéias sobre a polêmica “reforma tributária”, a par de não focarem problemas fundamentais para o equilíbrio da relação entre Fisco e contribuintes, também não abordam o desafio da compreensão e discussão do direito tributário entre a população em geral.

A “educação fiscal” deveria ser conduzida pelo próprio governo, e é muito importante para a consolidação da frágil democracia brasileira, tão prejudicada que é pela ignorância de muitos e pelo oportunismo de alguns poucos. Na falta de maiores “incentivos” governamentais, a conscientização também pode ser dirigida por meio de campanhas educativas conduzidas por órgãos de classe, sindicatos, associações e outras entidades.

Em última análise, é deveras importante compreender que o exercício do poder de tributar deve ser constantemente questionado e colocado em contraste com as cláusulas constitucionais e legais de proteção dos direitos dos contribuintes, especialmente quando a atividade estatal implica o incessante aumento da carga tributária nacional.

Essa atitude de questionamento dos contribuintes, ao longo do tempo, tende a criar uma mentalidade mais consciente ao governante, no sentido de que é mais fácil, além de politicamente vantajoso, trabalhar sempre pela diminuição dos gastos e fiscalizar melhor a utilização do dinheiro público.

Tais reflexões nos servem sobejamente para compreender que devemos encarar seriamente os problemas que desvirtuam a atividade tributária no Brasil, sob pena de permitir que o Estado se transforme em “artífice de sua própria desconstrução”, pois historicamente os governos brasileiros vêm adotando uma postura arrecadatória que dirige o País para a “autofagia fiscal”, o que deverá agravar severamente os problemas sociais.

**REVISTA  
TRIBUTÁRIA**  
E DE  
**FINANÇAS PÚBLICAS**

**59**

*Coordenador-Geral:*  
**Dejalma de Campos**

*Coordenador de Jurisprudência:*  
**Marcelo Campos**

*Conselho Editorial:*

Agostinho Toffoli Tavoraro, Alcides Jorge Costa, Alberto Xavier, Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, Antonio Cláudio Mariz de Oliveira, Antonio Manoel Gonzalez, Arnoldo Wald, Athos Carneiro, Augusto Fantozzi, Aires Fernandino Barreto, Bernardo Ribeiro de Moraes, Carlos Geraldo Langoni, Carlos Mário da Silva Velloso, Carlos Thibau, Celso Luiz Martone, Cláudio Santos, Dejalma de Campos, Diogo Leite de Campos, Eduardo Arruda Alvim, Eduardo Jardim, Edvaldo Pereira de Brito, Fabio Nusdeo, Fátima Fernandes de Souza Garcia, Gilmar F. Mendes, Geraldo de Camargo Vidigal, Gustavo Miguez de Mello, Hamilton Dias de Souza, Hubert Hamaekers, Ivan Tauil Rodrigues, Ives Gandra da Silva Martins, João Guilherme M. Barbuto, João Sayad, José Carlos Moreira Alves, José Celso de Mello Filho, José Eduardo Soares de Mello, José Luiz Carvalho, Klaus Vogel, Leo Krakowiak, Leon Frejda Szklarowsky, Luiz Vicente Cernicchiaro, Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Manoel Pires, Marcelo Campos, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Milton Luiz Pereira, Mizabel Dersi, Miguel Colasuonno, Nelson Jobim, Oscar Dias Corrêa, Paulino Olavarrieta, Paulo Brossard, Paulo de Barros Carvalho, Paulo Lucena de Menezes, Paulo Rabello de Castro, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, Plínio José Marafon, Piero Adonnino, Roberto Rosas, Rogério Vidal Gandra Martins, Rubens Approbato Machado, Rubens Branco, Sálvio Figueiredo, Sydney Sanches, Sacha Calmon Navarro Coelho, Santiago Marzo Churruca, Tércio Sampaio Ferraz, Victor Uckmar, Wagner Balera, Waldemar Zveiter, Willem G. Kuiper e Zelmo Denari.



**Academia Brasileira  
de Direito Tributário**

ABDT - Rua Major Quedinho, 111, 1.º andar - Cj. 105  
CEP 01050-904 - São Paulo, SP, Brasil - Fone (11) 3255-6008  
Site: [www.abdt.net](http://www.abdt.net)  
E-mail: [abdt@abdt.net](mailto:abdt@abdt.net)

ISSN 1518-2711

**REVISTA  
TRIBUTÁRIA**

E DE  
**FINANÇAS PÚBLICAS**

**59**

**Rodrigo Caramori Petry**  
OAB/PR nº 31.571

**Ano 12 • novembro-dezembro de 2004**

Publicação oficial da  
**Academia Brasileira de Direito Tributário - ABDT**

**Repertório autorizado de Jurisprudência pelo Supremo Tribunal Federal, sob o n. 33/01, de 13.11.2001, e pelo Superior Tribunal de Justiça, Portaria 6, de 11.06.2001 (DJU 19.06.2001), pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Portaria COJUD 2, de 21.03.2003 (DJU 25.03.2003), Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Portaria 311, de 15.12.1998, Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Portaria 1, de 24.02.2003 (DJU 20.03.2003), e pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Despacho de 07.08.2003 (DJU 15.08.2003).**

Coordenação: Dejalma de Campos

**EDITORA**   
**REVISTA DOS TRIBUNAIS**

# REVISTA TRIBUTÁRIA

E DE FINANÇAS PÚBLICAS

Repositório de jurisprudência autorizado  
pelo STF, pelo STJ e pelos TRFs  
das 1.<sup>a</sup>, 2.<sup>a</sup>, 4.<sup>a</sup> e 5.<sup>a</sup> Regiões.

ISSN 1518-2711

006066



9 771518 271008



EDITORA   
REVISTA DOS TRIBUNAIS

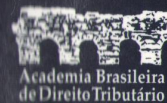
# REVISTA TRIBUTÁRIA

E DE FINANÇAS PÚBLICAS

Ano 12 - n. 59 - novembro-dezembro 2004

Coordenação: Dejalma de Campos

Direito condicionando condutas - IPI e energia elétrica - Não-incidência de IR na demissão voluntária - Tributação no Brasil - Taxa de resíduos sólidos domiciliares no município de São Paulo - Não-incidência de CPMF nas contribuições para entidades de previdência complementar - Fiscalização tributária no ambiente virtual - Imunidades tributárias - Princípio econômico da equidade - Lei de responsabilidade fiscal - Lei geral do orçamento - Cooperativas médicas e ISS - Arbitragem - Princípios gerais do direito público - Integralidade orçamentária e contribuições - Internacionalização das empresas espanholas - *Treaty shopping* - Mercosul e o imposto do valor agregado - Tributação das empresas em Portugal - ISSQN e a LC 116/2003.



EDITORA   
REVISTA DOS TRIBUNAIS