

VIOLÊNCIA SIMBÓLICA TRIBUTÁRIA

Alberto Nogueira Júnior*

RESUMO

O estudo visa a debater o sistema tributário brasileiro, naquilo que ele contém e manifesta de mais violento para com o contribuinte, uma violência sinuosa, camuflada sob um discurso de assepsia ideológica, de pura aplicação de técnicas, sem que o contribuinte perceba que o sistema, entendido como o conjunto da legislação, da estrutura administrativa e da atividade dos órgãos de fiscalização tributária, funciona como meio e instrumento de desvalorização da sua dignidade humana, e assim, do próprio Estado Democrático de Direito. A não percepção dessa violência faz com que o contribuinte termine por considerá-la legítima, com isto aceitando, sem disso ter consciência, o papel de vítima e de dominado, em lugar de cidadão e credor de um determinado modo-de-ser do Estado. Parte-se do conceito de “violência simbólica” formalizado por PIERRE BOURDIEU e adaptado para o âmbito do sistema tributário brasileiro por ALBERTO NOGUEIRA, aceitando-se o norte proposto por este autor, no sentido de ligar os direitos humanos à tributação, resgatando-se o contribuinte como sujeito ativo construtor da sua vida em sociedade e do Estado, da tributação como instrumento de libertação, fenômeno moderno de solidariedade, e a possibilidade de redefinição do papel que o Estado e a tributação hoje assumem. Dados os limites do trabalho, usa-se o método de amostragem, comentando-se três atos normativos que afetam situações para lá de cotidianas das pessoas, de modo a mostrar a intensidade da violência tributária a que são sujeitas, sem o perceberem, e assim fazendo, propõem-se mudanças que, embora tópicos, podem vir a ter amplo alcance social, indicando-se, assim, que uma mudança voltada à efetivação dos direitos humanos no campo das relações tributárias é perfeitamente possível.

* Especialista (UFF); Mestre e Doutor em Direito(UGF); Professor Adjunto da UFF e da UniverCidade/SESPA; e Juiz Federal da 10ª Vara/RJ

PALAVRAS-CHAVE: VIOLÊNCIA SIMBÓLICA – TRIBUTÁRIO – PEDIDO DE CERTIDÃO – EXIGIBILIDADE – CRÉDITO – SUSPENSÃO – ÔNUS DA PROVA DA SUA ATUALIDADE – MEDIDA JUDICIAL – FISCALIZAÇÃO – ENCERRAMENTO – PRAZO INDEFINIDO – PROVA DEVIDA – ÓRGÃOS JULGADORES – CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – PROCEDIMENTOS – TREINAMENTO – HARMONIZAÇÃO – DIREITO FUNDAMENTAL

RESÚMEN

El estudio objetiva debater el sistema tributario brasileño en su contenido e en lo que eso tiene de más violento en relación con el contribuyente, una violencia sinuosa, enmascarada bajo un discurso de asepsia ideológica, de pura aplicación de técnicas, sin que él dese cuenta que tal sistema, comprendido como el conjunto de la legislación, de la estructura administrativa y de la actividad de los órganos de fiscalización tributaria, funciona como medio e instrumento de desvalorización de su dignidad humana, y por lo tanto, de lo Estado Democrático de Derecho, él mismo. Se parte de lo concepto de “violencia simbólica” idealizado por PIERRE BOURDIEU y adaptado para el sistema tributario brasileño por ALBERTO NOGUEIRA, aceptandose el norte que ese autor ha recomendado, en el sentido de ligar los derechos humanos a la tributación, resgatandose el contribuyente como sujeto activo creador de su vida en la sociedad y de lo Estado, de la tributación como instrumento de liberación, fenómeno moderno de solidaridad, y la posibilidad de redelineamiento de lo papel que lo Estado y la tributación asumen hoy. En razón de los límites de eso estudio, es usado el método como muestra, comentandose três actos normativos que afectan situaciones muy usuales en el cotidiano de las personas, de modo a mostrar la intensidad de la violencia tributaria a que las personas están sometidas, sin que lo aprehendan, y así haciendo, proponense câmbios que, aunque tópicos, pueden vir a tener largo alcance social, indicandose, pues, que un cambio centrado en la efectividad de los derechos humanos en el âmbito de las relaciones tributarias es posible.

PALABRAS-CLAVE: VIOLENCIA SIMBÓLICA – TRIBUTARIO – PEDIDO DE CERTIFICADO – EXIGIBILIDAD – CRÉDITO – SUSPENSIÓN – RESPONSABILIDAD DE LA PRUEBA DE SUA ACTUALIDAD – PROVIDENCIA

JUDICIAL – FISCALIZACIÓN – ENCERRAMIENTO – PLAZO INDEFINIDO –
PRUEBA DEBIDA – ÓRGANOS JULGADORES – CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO – PROCEDIMIENTOS – ARMONIZACIÓN – DERECHO
FUNDAMENTAL

V – Introdução

Adoto a expressão – “violência tributária” – inspirado no sentido que foi atribuído por PIERRE BOURDIEU à expressão “violência simbólica”, significando um complexo jogo de poder e de dominação no campo tributário, no qual o Estado busca coagir determinadas categorias de destinatários de seus atos e/ou normas sob uma aparência de legalidade, ou de assepsia técnica, que acaba por encobrir a existência, efetividade e razão de ser daqueles atos e/ou normas, e, já que encoberta, por receber a aceitação conformada daqueles destinatários prejudicados, os quais não se dão conta criticamente da coação de que estão a ser vítimas. Como resultado desse mecanismo de dominação, o prejudicado, voluntária e inconscientemente, aceita como válidos o ato e/ou a norma que o discrimina, legitimando-a e perpetuando-se como explorado – dominado – submisso¹, e não como um cidadão para quem a Administração Pública deve justificar-se quando de sua atividade, sob pena de invalidade dos atos praticados.²

¹ Assim, como dito por EAGLETON *apud* NOGUEIRA, ALBERTO. *A Reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 119: “Bourdieu chama de ‘violência simbólica’. Uma vez que a violência simbólica é legítima, ela costuma passar despercebida como violência. É, no dizer de Bourdieu no *Esboço de uma teoria prática* [...] A ‘violência simbólica’ é, pois, a maneira de Bourdieu repensar e elaborar o conceito gramsciano de hegemonia, e sua obra como um todo representa uma contribuição original para o que se poderia denominar de “microestruturas” da ideologia, complementando as noções mais gerais da tradição marxista com exposições impiricamente detalhadas da ideologia como ‘vida cotidiana’.” Mais adiante, as certas palavras de ALBERTO NOGUEIRA, à p. 121: “Das considerações acima estampadas, podemos constatar que, na atualidade, a camuflagem que o tributo utiliza é justamente a lei, no sentido de que a obrigação de pagá-la não tem outra causa, senão ela mesma. O tributo, diz-se, resulta de uma relação *ex lege*, nada mais havendo a perquirir. E dessa forma se procura afastar a verdadeira realidade, que é a imposição de exigências desequilibradas, na medida em que o próprio fator da lei se encarrega de instituir um sistema que, em nome da lei, favoreça alguns em detrimento de outros.”

² FRANÇA, Reginaldo de, *Fiscalização Tributária: Prerrogativas e Limites*. 6ª reimp. Curitiba: Juruá, 2003, p. 12. Prefácio de James Marins: “Além disso, povos em estágio de amadurecimento democrático freqüentemente guardam tradições típicas dos ‘Estados de Polícia’ e permanecem inadvertidamente lançando mão de técnicas incompatíveis com os sistemas jurídicos, constitucionais, concebidos para as sociedades verdadeiramente democráticas, e seguramente por tal razão é que a expressão ‘poder de polícia’, vem, gradativamente, sendo substituída na doutrina européia pela idéia de ‘limitações administrativas à liberdade e propriedade’.” Mas não apenas em Estados que recém incorporaram as

Para os fins deste trabalho, enfoco o contribuinte como a figura dominada, e a máquina administrativa, representada pela Secretaria da Receita Federal, seus atos e normas, como o instrumento de dominação, tudo respaldado por princípios, normas e atos que formalmente têm como irrelevantes quaisquer considerações de ordem subjetiva para a sua aplicação, em nome de uma igualdade de atuação da Administração Tributária, perante todos os sujeitos passivos, sem distinções que não aquelas expressamente estabelecidas em lei.³

Como técnica de abordagem metodológica, limito-me a comentar três atos administrativos normativos e uma decisão administrativa proferida pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, buscando ilustrar situações do cotidiano em que a violência tributária cometida contra o contribuinte atinge-o, veladamente, e que, por ser praticada sob a fachada de normas com conteúdo meramente declaratório ou estruturante dos órgãos da Administração Tributária, acabam por não despertar uma reação crítica dos seus destinatários, terminando, assim, por ganhar legitimação em virtude dessa aceitação.

VI – A Instrução Normativa SRF nº 734/2007

O art. 4º da IN/SRF nº 734, de 02.05.2007, determina que o contribuinte faça prova da atualidade da eficácia de medida liminar ou antecipatória concedida em mandado de segurança, ou em outras espécies de ações judiciais, a cada vez que pedir a

práticas democráticas ao seu cotidiano, como é o caso brasileiro, se pode observar a permanência da ideologia “de polícia” no campo das relações tributárias. Veja-se, assim, ALBERTO NOGUEIRA, especialmente *A Reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação, O Devido Processo Legal e Os Limites da Legalidade Tributária no Estado Democrático de Direito* – fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa, todos pela Renovar, Rio de Janeiro. Arrisco-me a conjecturar que parece ser mais fácil, ou menos difícil, mudar-se as práticas políticas do que as práticas administrativo-tributárias...

³ Entretanto, veja-se PINTO, Gabriela Maria Hilu da Rocha. *Os Caminhos do Leão*. Niterói: EduFF, 2006, p. 18: “A cobrança de impostos, no sistema tributário brasileiro, é baseada no que juridicamente se chama de ‘legalidade estrita’. Seguindo esse princípio, o Código Tributário Nacional, conjunto de normas que regulam a cobrança de tributos, prevê a impossibilidade de cobrança de tributo sem que a lei o estabeleça, mas, segundo Sousa (1943, p. 20-21), *esse regime de legalidade absoluta nunca passará, na melhor das hipóteses, de um ideal teórico: na realidade prática, o arbitrário, o ilegal mesmo, não poderão deixar de aparecer, produtos espúrios mas inevitáveis do choque de interesses opostos, da ignorância, da má compreensão, do excesso de zelo, gerando inevitáveis conflitos.*”

emissão de Certidão Conjunta Positiva com Efeitos de Negativa – CPEN. Assim, deverá o contribuinte juntar, ao requerimento de expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa – CPEN, “[...]cópias dos depósitos, das decisões e de outros documentos que comprovem a suspensão da exigibilidade do crédito tributário[...]” (art. 4º, *caput*), sendo que “[...]a apresentação de cópias dos depósitos, decisões ou outros documentos de que trata o *caput* poderá ser dispensada quando constatada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário”.⁴ Se o contribuinte não lograr comprovar, perante a Administração Tributária, que a exigibilidade de determinado crédito tributário continua suspensa, sofrerá a recusa da emissão do documento, com todas as conseqüências diretas e indiretas – não ser habilitado em licitações públicas, não poder obter financiamentos públicos, e assim por diante. A dispensa daquela comprovação dá-se quando a própria Administração Tributária estiver a par daquela atualidade, assim devendo ser entendida a “constatação” da suspensão da exigibilidade daquele crédito.

Ora, a Fazenda Pública, necessariamente, é ou será parte na ação judicial na qual restou, ou restará suspensa a exigibilidade do crédito tributário. Terá que ser, ou já foi, intimada pessoalmente da ação e da concessão da medida liminar ou antecipatória, por seus Procuradores da Fazenda Nacional. Administrativamente, terão sido formados autos de acompanhamento daquele processo judicial.

Só é possível entender-se a logicidade da exigência se for admitido como premissa que os órgãos da Secretaria da Receita Federal não se comunicam, e que Procuradores da Fazenda Nacional ou Auditores Fiscais, senão ambos, não conseguem acompanhar eficazmente o andamento daquela ação judicial na qual foi concedida a medida suspensiva da exigibilidade do crédito tributário.

Daí a exigência feita ao contribuinte. Transfere-se, assim, um ônus processual que é de cada parte – o acompanhamento do andamento da ação judicial – e que para a Fazenda Nacional é mitigado ao extremo, sob a forma de intimação pessoal do Procurador da Fazenda Nacional, com carga dos autos judiciais, ao contribuinte,

⁴ IN/SRF nº 734/2007: “Art. 4º – Nas hipóteses das alíneas ‘b’, ‘d’ e ‘e’ do inciso I do *caput* do art. 3º, deverão ser juntadas ao requerimento cópias dos depósitos, das decisões e de outros documentos que comprovem a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Parágrafo único – A apresentação de cópias dos depósitos, decisões ou outros documentos de que trata o *caput* poderá ser dispensada quando constatada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário”. As hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário descritas nas referidas alíneas do art. 3º São: “[...] b – depósito do seu montante integral; [...] d) concessão de medida liminar em mandado de segurança; e) concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial. [...]”.

quase que como se devesse ele fazer o serviço judicial da parte adversária que os representantes judiciais e administrativos desta não conseguem realizar.

A violência extrapola o âmbito meramente administrativo e favorece a ocorrência de atritos entre a Administração Tributária e o Poder Judiciário, uma vez que o contribuinte, embora amparado por decisão judicial ainda eficaz, vê-se impedido de usufruir da vantagem processual que lhe foi concedida, por ato unilateral da parte adversária ineficiente, ato esse baseado em norma administrativa aparentemente asséptica, desprovida de qualquer conteúdo ideológico aparente.

Mas essa assepsia ideológica é só aparente.

O contribuinte vê-se obrigado a provar a regularidade da sua situação e de seu pedido, logo, a premissa embutida, nunca exteriorizada explícita e formalmente, é que o contribuinte deverá ser culpado, estará em situação irregular, salvo prova em contrário, e cujo ônus cabe a ele, não ao Fisco.⁵

VII – A Portaria SRF nº 11.371/2007 e a possibilidade de fiscalização *ad eternum*, ou quase...

⁵ PINTO, *op. cit.*, p. 61: “Ao contrário do sistema declaratório, em que o papel da fiscalização se restringe a verificar a veracidade das informações fornecidas pelos contribuintes, num sistema inquisitorial, parte-se do pressuposto de que as informações fornecidas nas declarações de rendimentos não refletem a real situação do contribuinte. Nesse caso, a fiscalização é feita, preliminarmente, em segredo, para então ser formalizada a infração da qual o contribuinte é acusado. [...] As afirmações da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda mostram, ainda, o imposto sobre a renda não apenas como um instrumento de controle social, mas como um instrumento repressivo, já que o papel do Fisco, além de arrecadar, é de ‘singularizar os evasores e os sonegadores, descobrindo-os, expondo-os ao julgamento público e trazendo-os à barra do tribunal e, por fim, às grades da prisão’.” PESSOA, Flávia Guimarães. A Motivação dos Atos Administrativos Discricionários. *Boletim Jurídico*. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1483>>. Acesso em: 11 mar. 2008: “O dever de motivar os atos administrativos encontra-se disposto em diversos princípios e dispositivos insertos na Constituição, especificamente nos artigos 1º, ‘caput’, inciso II e parágrafo único, 5º, XXXV e LIV e 93 X. [...] O Estado Democrático de Direito é aquele em que, além de serem observados os princípios do primado da lei e da Constituição, também se verifica a submissão à soberania popular. Ou seja, o povo participa não só da formação da vontade estatal como também no controle direto ou indireto dos atos administrativos. Para assegurar a participação e controle popular, indispensável é a fundamentação do ato administrativo, único meio viabilizador de fiscalização. De se ressaltar que, ao lado da motivação do ato, deve haver a publicidade da mesma, para que se possibilite a efetiva participação do cidadão no controle da juridicidade dos atos emanados do Poder Público. O dever de motivar os atos administrativos pode ainda ser extraído do princípio republicano, inserido também do art. 1º da Constituição de 1988, que institui: [...]. A partir do conceito exposto, verifica-se que o administrador, ao expedir seus atos, atua no âmbito da ‘res publicae’ e deve arcar com as responsabilidades de seu ato. Tendo em vista tal responsabilização, a motivação do ato surge como essencial, pois permite ao administrado identificar a existência dos motivos, sua correspondência com a realidade, o móvel do agente, sua destinação a uma outra finalidade pública, etc., dentre outras circunstâncias exigidas pela ordem jurídica. [...]”.

O art. 12 da Portaria da Secretaria da Receita Federal nº 11.371, de 12.12.2007 estabelece que os prazos máximos de validade dos Mandados de Procedimento Fiscal poderão ser prorrogados, “[...] tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência”. Isso pode significar, por exemplo, que uma fiscalização externa, efetivada nas dependências de uma empresa, leve trinta e oito meses para ser ultimada.⁶ Cabe, então, a pergunta: é lícito, dentro dos parâmetros de um Estado Democrático de Direito, que o contribuinte seja submetido a uma fiscalização interminável, ou quase, por anos e anos a fio, e realizada dentro das dependências da empresa, ou das casas dos seus sócios, ou, ainda, perante terceiros?

Desde logo, não se deve perder de vista, como lembrado por James Marins, que

[...] os atos de inspeção incidem particularmente sobre a esfera da liberdade pessoal do contribuinte, de sua intimidade e vida privada, seu domicílio, sua correspondência, seus dados pessoais e sua comunicação telefônica, ou por outros meios.⁷

Daí porque a intromissão dos órgãos da Administração Tributária na esfera da liberdade do contribuinte há que fazer-se do modo mais razoável e ponderado possível, sem o que restará ferido o princípio do devido processo legal.

Com razão, assim, Sérgio Ferraz e Adílson Abreu Dallari:

⁶ Recurso de Ofício nº 149343, Processo nº 10283.004453/2004-71, 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, Recorrido: Condomínio Amazonas, Rel. José Carlos Passuello, dec. un., sessão de 08.11.2006, Acórdão nº 105-16117: “PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MP. FALHAS EM PRORROGAÇÕES INTERMEDIÁRIAS. VALIDADE DO LANÇAMENTO. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Processamento Fiscal – MPF instituído pela Portaria SRF nº 1265, de 22.11.1999, não são causa de nulidade do auto de infração, porquanto sua função é de dar ao sujeito passivo da obrigação tributária conhecimento da realização de procedimento fiscal contra si intentado, como também, de planejamento e controle interno das atividades e procedimentos fiscais, bem assim porque a referida portaria, em decorrência do princípio da hierarquia das leis, não se sobrepõe às disposições do Decreto nº 70.235, de 06.03.1972, que rege o processo administrativo fiscal, ato legal hierarquicamente superior. Estando comprovado a regularidade do início da fiscalização pela lavratura do competente termo de início de fiscalização e do MPF correspondente, e, ainda, estando o seu encerramento acobertado por prorrogação válida, irregularidades em duas dentre trinta e quatro prorrogações não têm o condão de invalidar o procedimento fiscal. Recurso de ofício conhecido e provido.”

⁷ MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 233, “fine”/234.

Isso é o que afirma, com maior precisão, Lúcia Valle Figueiredo [...], ao dizer que o princípio da proporcionalidade se resume em que as medidas tomadas pela Administração devem estar em perfeita adequação com as necessidades administrativas, pois só se sacrificam interesses individuais na medida da estrita necessidade, não se desbordando do que seja realmente indispensável para a implementação da necessidade pública. Em admirável síntese, Juarez Freitas [...] diz o essencial: ‘O administrador público, dito de outra maneira, está obrigado a sacrificar o mínimo para prescrever o máximo de direitos’.⁸

Não se deve olvidar que o art. 145, § 1º da Constituição Federal de 1988 relaciona, em sistema de equilíbrio e de idênticos pesos valorativos, a “efetividade” da “Administração Tributária” e o respeito aos “direitos individuais”, inclusive, quanto a “identificar as atividades econômicas dos contribuintes”.

A dilação indevida da atividade fiscalizatória importa em abuso, por ofensa aos princípios do devido processo legal e da segurança jurídica⁹, sempre que

⁸ FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adílson Abreu. *Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 23, “fine”/24.

⁹ FRANÇA, *op. cit.*, p. 118, comentando doutrina de PAULO DE BARROS CARVALHO: “Por fim, Paulo apregoa – em nome da segurança jurídica – que os procedimentos administrativos obedeçam à formalidade e tenham prazos definidos de execução. Nestes aspectos, realmente nada a contestar. O princípio da informalidade não cabe na atividade fiscalizatória. Todos os atos devem ser escritos ate mesmo para que o contribuinte conheça o alcance e os objetivos da ação dos agentes do fisco. Também não há dúvida de que acontecem situações em todos os âmbitos de fiscalização em que estas demoram exageradamente. E a demora nem sempre decorre da quantidade de documentos ou dos períodos abrangidos pela ação fiscal, mas sim, por falhas de planejamento dos órgãos da administração fiscal. É comum na atividade de fiscalização que os agentes nela envolvidos sejam sistematicamente retirados dos trabalhos para o desenvolvimento de projetos ou operações especiais, participação em comissões de sindicância ou processo administrativo disciplinar, fiscalizações volantes, informações de processos de natureza tributária, participação como docentes ou discentes em cursos de aperfeiçoamento, participação em mutirões de recebimento de débitos ou, ainda, campanhas de arrecadação. Neste caso, os trabalhos fiscais são simplesmente interrompidos, aumentando a angústia e a apreensão do contribuinte fiscalizado. Daí a crítica quanto ao “planejamento das atividades fiscais”. Concordamos com o autor. A fixação de prazos rígidos obrigaria a Administração Pública a estruturar-se convenientemente para o seu mister, respeitando o princípio da eficiência, um dos corolários de sua atividade.” MS nº 2004.01.000473151-MT, TRF-1ª Região, 2ª Seção, Rel. Des. Fed. Hilton Queiroz, dec. un. pub. DJU 04.04.2005, p. 46: “CONSTITUCIONAL. MANDADO DE SEGURANÇA CONTRA ATO JUDICIAL. SEQUESTRO DE BENS. BUSCA E APREENSÃO. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. NOMEAÇÃO DE GESTOR JUDICIAL COMO INTERVENTOR. MEDIDA CONCEDIDA GENERICAMENTE. IMPOSSIBILIDADE. A medida concedida pelo juiz ‘a quo’ de apreensão e seqüestro de todos os seus bens, direitos e valores, a quebra do sigilo bancário e fiscal, busca e apreensão e nomeação de gestor judicial como interventor da empresa mostra-se desproporcional, pois, ao não prever um prazo certo, autoriza verdadeira devassa nos documentos da empresa. Ademais, o Ministério Público não especificou o crime que estaria sob investigação e, nos termos do art. 5º, LIV da CRFB, ‘ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal’. Ordem concedida.” AI nº 2001.02.01032380-RJ, TRF-2ª Região, 1ª Turma, Rel. Des. Fed. Ricardo Regueira, dec. un. pub. DJU 02.05.2002: “AGRAVO DE INSTRUMENTO. FISCALIZAÇÃO. PRAZO MÁXIMO PARA CONCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE TÉRMINO DE DILIGÊNCIA FISCALIZATÓRIA AO ARBÍTRIO DA AUTORIDADE ESTATAL. LIMITE DO PODER DISCRICIONÁRIO IMPOSTO PELA LEI. Trata-se

ultrapassar-se os limites do equilíbrio entre buscar-se as possibilidades do Fisco de ultimar os trabalhos de fiscalização com o direito do contribuinte de não sofrer aquela interferência em sua esfera jurídica e patrimonial, além do que for estritamente necessário para que se chegue àquela conclusão.¹⁰

Abuso esse que contaminará, forçosamente, o lançamento que porventura vier a se praticar contra o sujeito passivo, já que, sendo o lançamento um procedimento e uma atividade plenamente vinculados, o abuso cometido no momento antecedente viciará de nulidade, por ofensa àquela vinculação, todos os momentos posteriores, naquele fundamentados.¹¹

de agravo de instrumento, com pedido de efeito suspensivo, interposto em face de decisão que indeferiu a liminar pleiteada, em mandado de segurança, objetivando o encerramento da fiscalização a que vem sendo submetida a agravante, mediante a suspensão dos atos praticados pelas autoridades fazendárias. – O Código Tributário Nacional, em seu art. 196, indica, de forma indireta, que não pode ficar ao arbítrio da autoridade estatal a decisão de concluir ou não a diligência fiscalizatória, sob pena de turbar-se o direito ao livre exercício de atividade profissional conferido aos seus administrados. – Todo poder discricionário conferido ao agente governamental encontra-se limitado pelos preceitos contidos na lei, de modo que a conveniência e a oportunidade de proceder a qualquer fiscalização, bem como as suas prorrogações, também deverão encontrar-se subsumidas aos ditames traçados pela legislação tributária. – Agravo regimental da União Federal prejudicado. – Agravo de instrumento provido.” AMS nº 99.05.606882-PE, TRF-5ª Região, 2ª Turma, Rel. Des. Fed. Lázaro Guimarães, dec. un. pub. DJU 11.01.2002, p. 934: “TRIBUTÁRIO. RETENÇÃO DE MERCADORIA DE FÁCIL DETERIORAÇÃO PARA AVERIGUAÇÃO DO VALOR REAL DA IMPORTAÇÃO. ABUSO CONFIGURADO NA EXTRAPOLAÇÃO DO PRAZO PARA FISCALIZAÇÃO E NA EXIGÊNCIA DE GARANTIA. APELAÇÃO E REMESSA IMPROVIDAS.”

¹⁰ AGA nº 2005.04.010576720-RS, TRF-4ª Região, 2ª Turma, Rel. Juiz Sebastião Ogê Muniz, dec. un. pub. DJU 22.02.2006, p. 470: “AGRAVO REGIMENTAL. MANDADO DE SEGURANÇA. PRAZO PARA EXAME DE PEDIDOS ADMINISTRATIVOS. LEI nº 978499. NECESSIDADE DE FISCALIZAÇÃO. Nos termos do art. 49 da Lei nº 9784/99, a Administração, após concluída a instrução, tem prazo de trinta dias para proferir decisão nos processos de sua competência, salvo prorrogação por igual período expressamente motivada. Verificada a necessidade de se adotar procedimento de fiscalização, o qual deve ser instaurado por Mandado de Procedimento Fiscal, cujo prazo de cumprimento, nos termos do art. 12, I da Portaria SRF nº 6.087, de 21 de novembro de 2005, é de 120 (cento e vinte) dias, este deveria ser o prazo máximo para encerramento da instrução. Contudo, considerando que os pedidos foram formulados em 28.01.2005, 13.04.2005, 12.8.2005 e 11.11.2005, já transcorreu período superior a 120 (cento e vinte) dias com relação aos três primeiros, mostra-se razoável a fixação de um prazo de sessenta dias para o término da instrução e trinta para decisão.”

¹¹ NOGUEIRA, Alberto. *A Reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. p. 187: “Há mais de 30 anos, RUBENS GOMES DE SOUSA já expunha, magistralmente, a metodologia do controle da legalidade tributária: ‘Dado que a causa da obrigação tributária é a lei, o exame de sua existência se processa em três planos sucessivos: 1º) No plano *constitucional*: para verificar se a lei que criou o tributo é válida em face da Constituição, ou seja, não é inconstitucional; 2º) No plano *legislativo*: para verificar se a lei que está sendo aplicada é exatamente a que corresponde à hipótese e, inversamente, se a hipótese ocorreu é exatamente a prevista na lei aplicável; 3º) No plano *administrativo*: para verificar se a atividade administrativa do lançamento [...] foi exercida exatamente de acordo com a lei aplicável. Se o resultado do exame for afirmativo, nesses três planos, a obrigação tributária é válida porque tem causa legítima; ao contrário, se o resultado do exame for negativo em qualquer um daqueles três planos a obrigação tributária é nula por falta de causa legítima, e, em consequência, o tributo não é devido e não deve ser pago, ou, se já foi pago, deve ser restituído.’ Note-se que a *causa legítima* a que estou me referindo no texto não é apenas uma causa *legal*, mas uma causa *constitucional*, direta e imediatamente exigível pelo contribuinte.

O contribuinte é não só possível devedor do tributo diante do Estado, mas também será – sempre – credor de uma determinado modo-de-ser do Estado para com ele, num sistema de sujeição recíproca, consentido pelo cidadão.¹²

E tratando-se de abuso a direito, inafastável a competência do Poder Judiciário para corrigi-lo, em cada situação concreta.¹³

Enfim, não há novidade alguma em reconhecer-se a existência de um direito fundamental do contribuinte a um procedimento de fiscalização tributária sem dilações indevidas, princípio – direito – norma este que já foi incorporado, aqui e ali, à chamada legislação secundária de Administrações Tributárias estrangeiras, como, por exemplo, a Circular n° 41, de 26.07.2006, do “Servicio de Impuestos Internos” chileno, *verbis*: “[...] 8 – Que las actuaciones del Servicio de Impuestos Internos lleven a cabo dentro de períodos razonables, sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias para el contribuyente.”¹⁴

O problema, no caso brasileiro, é tornar “efetivo”, como exigido constitucionalmente, esse direito do contribuinte, e a solução passa, necessariamente, pela conscientização, dele e dos órgãos da Administração Tributária, de que não é só na esfera do processo judicial, mas também na da atividade do Estado enquanto gestor e

¹² *Ibid.*, p. 178, “fine”/179: “De tudo o que se viu neste Capítulo, julgamos que tenha sido razoavelmente demonstrado: a) que no âmbito da tributação os ‘direitos’ se harmonizam com os ‘deveres’ integrando-se no esquema ‘direitos/deveres’, à semelhança de outras categorias de direitos da terceira geração, em especial da ecologia; b) que existe uma dimensão individual do tributo e outra coletiva; c) que o contribuinte é ao mesmo tempo *devedor* (na perspectiva individual) e *credor* (enquanto inserido no grupo e na sociedade); d) não se pode deixar de reconhecer-lhe, em qualquer hipótese, o legítimo interesse (e o direito) de sofrer o impacto da tributação dentro dos cânones previstos na Constituição, com todas as garantias correspondentes) e, ainda, de ver aplicados os mesmos princípios e critérios aos outros membros da sociedade; e, por último, de que é cada indivíduo – e não o Estado – o titular do poder (limitado) de tributar.”

¹³ *Ibid.*, p. 191, “fine”/192: “Nesse contexto, a responsabilidade direta e institucional pelo controle da legalidade democrática dos tributos é – e não pode deixar de ser assumida – do Poder Judiciário. Na esplêndida ‘atualização’ do clássico *Limitações constitucionais* de Aliomar Baleeiro, a cargo de Misabel Abreu Machado Derzi, suas palavras, no ponto, soam como um repto: ‘O aperfeiçoamento do conceito da causa assentada na capacidade contributiva talvez venha a ser a solução possível para o legislador ordinário, num futuro próximo, já que o estado atual da elaboração doutrinária não fornece base segura, como o demonstra a viva controvérsia já exposta. Por temerária que seja a afirmação, cremos, entretanto, que a capacidade contributiva vale como princípio constitucional, ou *standard*, também para o juiz: não nos parece que lhe seja lícito quedar indiferente ao apelo de quem estabelece a evidência do ‘*più iniquo o antieconomico dei tributi*’, em desafio àquele dispositivo tão rico de conseqüências fecundas quanto à vaga cláusula do *due process of law* do Direito americano. Não nos parece extra-jurídico, num regime de controle judiciário da constitucionalidade da lei, a diretriz implícita. Na pior hipótese, o art. 108, IV de nosso Código Tributário Nacional ordena a aplicação da equidade na interpretação fiscal. E a equidade autoriza o juiz a adotar a diretriz que tomaria se fosse legislador.’”

¹⁴ Texto disponível em: < http://www.bdochile.cl/docs/BDO_boletin_octubre.pdf >. Acesso em: 15 mar. 2008.

instrumento de realização do interesse público, que haverá de se observar um prazo razoável para o exercício de suas funções, assim preservando-se e fortalecendo-se a liberdade do contribuinte.¹⁵

VIII – A Resolução CGSN nº 30, de 07.02.2008 e o direito fundamental à prova devida

O art. 2º, §§ 6º e 9º da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) instituiu competência plena aos órgãos da fiscalização municipais, estaduais e federal, não só quanto aos tributos próprios de cada ente fiscalizador, mas também uns dos outros, isoladamente ou em conjunto, desde que os tributos encontrem-se abrangidos por aquele regime tributário.

Quanto à fiscalização de tributos de competência de um sujeito ativo pelos órgãos das Administrações Tributárias de outros sujeitos ativos, nenhum problema, visto tratar-se de caso de mera delegação de competência, prevista já no art. 7º do CTN.

Surge dificuldade, contudo, ao possibilitar-se às fiscalizações estaduais, por exemplo, lançarem tributos federais que teriam sido inadimplidos pelo contribuinte.

A jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, habitualmente, era no sentido de rejeitar-se o lançamento de tributos federais baseado única e exclusivamente em elementos obtidos pelas fiscalizações estaduais, pois, o mais das vezes, o objeto da autuação não era bem definido, além do aspecto de que a competência dos órgãos de fiscalização federais era “privativa”, na dicção do art. 142 do CTN.¹⁶

¹⁵ Estabelecendo aos órgãos do contencioso administrativo fiscal a mesma função de tutela dos direitos individuais que a exercida pelo contencioso judicial, BOTALLO, Eduardo Domingos. *Procedimento Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 39. Contudo, na medida em que não poderá haver interesse público contrário aos interesses eleitos pela Constituição Federal, identificados pelos princípios e normas que nela são previstos, ou que dela decorrem, parece-me lógico afirmar que a realização do interesse público na correta e eficiente arrecadação fiscal haverá que se fazer de acordo com a ordem constitucional estabelecida, e assim, chega-se ao resultado de os órgãos da fiscalização serem também obrigados a respeitar o direito do contribuinte a não ser submetido a um procedimento de fiscalização que se protraia exageradamente no tempo.

¹⁶ Assim, por exemplo, veja-se: Recurso Voluntário nº 1128000560/94-61, 1ª Câmara, 3º Conselho de Contribuintes, Acórdão 301-28378, Rel. Moacyr Eloy de Medeiros, data da sessão – 21.05.1997, lançamento anulado por unanimidade: “Prova emprestada. Nulidade. Não se aceita a prova emprestada, por ferir o direito de ampla defesa. A prova pericial deve se basear na amostra da importação cuja classificação seja objeto de dúvida.” Recurso Voluntário nº 126864, 4ª Câmara, 1º Conselho de Contribuintes, Processo nº 10660002228/00-14, Acórdão nº 104-18535, Rel. Néelson Malmann, data da

Não se poderá falar em uso de “prova emprestada”, já que o processo administrativo que o contribuinte instaurar contra a autuação e o lançamento lavrados pelos órgãos de fiscalização de um sujeito ativo distinto do competente para instituir o tributo havido como não pago – digamos, estadual, em relação a tributo federal – tramitará perante o “[...] órgão julgador integrante da estrutura administrativa do ente federativo que efetuar o lançamento ou a exclusão de ofício, observados os dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais desse ente federativo[...]”, *ex vi* o art. 11, *caput* daquela Resolução.

Com isso, não haverá dois procedimentos administrativos distintos, ou dois processos administrativos diversos, tendo por causa aquela única atividade fiscalizatória produzida pelos órgãos de um único sujeito ativo.

É quase que intuitivo o grau de risco a que o contribuinte será exposto, ao ser fiscalizado por órgãos de um ente político tributante não habituado ao arcabouço normativo e às decisões proferidas pelos órgãos julgadores de outro ente político, e menos ainda, ao *modus operandi* da fiscalização desse outro ente político.

Deus sabe quanto tempo de treinamento será necessário para que os órgãos de fiscalização dos diversos entes políticos consigam lidar com os contribuintes, quando das suas diligências investigatórias, de acordo com parâmetros mais ou menos harmônicos de condutas e de exigências probatórias.

sessão – 22.01.2002, dec. parcial unânime: “IRPF - PROVA EMPRESTADA - DADOS CONSTANTES EM DECLARAÇÃO DE PRODUTOR RURAL DE INTERESSE ESTADUAL – OMISSÃO DE RENDIMENTOS NA ATIVIDADE RURAL – A omissão de rendimentos, baseada em certos indícios, há de repousar, comparativamente, em dados concretos, objetivos e coincidentes, sólidos em sua estruturação, e não em uma opção simplista, baseada em prova emprestada, cujos dados levantados não são conclusivos. A prova emprestada deverá ser examinada em si mesma, pois certos casos, devem servir como indicador da irregularidade e não como fato incontestável, sujeito à incidência do imposto na esfera federal. O fato de haver o contribuinte preenchido Declaração de Produtor Rural de interesse Estadual, com informações aproximadas do valor das vendas de produtos pecuários, por si só, não implica omissão de rendimentos na atividade rural, mormente se a autoridade lançadora não se aprofundou nas investigações com vistas a caracterizar, adequadamente, a matéria tributável. Recurso parcialmente provido.” Na esfera judicial, veja-se a decisão proferida quando do julgamento da AMS nº 200161000145159-SP, TRF-3ª Região, 3ª Turma, Rel. Juiz Carlos Muta, dec. p. maioria pub. DJU 11.10.2006, p. 283, cuja ementa passo a transcrever, em parte: “DIREITO CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. SIGILO. DADOS. INTIMIDADE. VIDA PRIVADA. PROCEDIMENTO FISCAL DE QUEBRA. APURAÇÃO DE DÉBITOS FISCAIS. LEI COMPLEMENTAR nº 105/01. LEIS nºs 9.311/96 e 10.174/01. LEGITIMIDADE DA AÇÃO ADMINISTRATIVA. PRECEDENTES. [...]14. No âmbito do procedimento administrativo, com direito à ampla defesa, tem o contribuinte o direito de justificar a origem dos recursos, identificados pelo Fisco como não-declarados, e impugnar eventual apuração e constituição de crédito tributário, não se podendo, porém, suprimir o poder-dever da Administração de promover, observado o devido processo legal, a fiscalização tendente à apuração de débitos fiscais.”

E aí o problema – o contribuinte que sofrer autuação e lançamento por parte da fiscalização de um ente político poderá vir a experimentar grande dificuldade de demonstrar, quando do processo administrativo instaurado diante dos órgãos julgadores desse mesmo ente político, a insuficiência das diligências efetuadas pelos fiscais, ou o equívoco de suas conclusões, segundo os parâmetros estabelecidos pelo conjunto normativo do outro sujeito político, e as decisões proferidas pelos seus respectivos órgãos julgadores.

Com essa delegação da competência julgadora amesquinha-se o direito constitucional do contribuinte à prova devida, já que este direito implica na obrigatoriedade de conferir-se à prova o critério de “máxima virtualidade e eficácia”.¹⁷

E cria-se um estranho paradoxo no ordenamento jurídico federal, uma vez que a Lei nº 9.784/99 é expressa ao proibir a delegação da competência para a prática de atos decisórios; embora o conflito seja apenas aparente, já que a legislação específica do Simples Nacional derroga a aplicabilidade daquela Lei, deve-se reconhecer a existência daquele perigo de dano à esfera jurídica do contribuinte que é protegida constitucionalmente pelo princípio da segurança jurídica, uma vez que o órgão julgador que poderá vir a ser competente para julgar sua causa administrativa, e tanto quanto os órgãos de fiscalização tributária que houverem lavrado o auto de infração e o lançamento contra o sujeito passivo, contarão com precários conhecimentos técnicos e prática, no que tange aos tributos incluídos na órbita de competência dos outros sujeitos ativos.

A posição jurídica do contribuinte ficará ainda mais fragilizada, também do ponto de vista geográfico.

Ao menos quanto aos tributos federais, em qualquer lugar do País, a fiscalização se basearia em práticas e em normas, a princípio, uniformes em todo o

¹⁷ CAMBI, Eduardo. *A Prova Civil – Admissibilidade e Relevância*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 35, “fine”/36: “O reconhecimento da existência de um direito constitucional à prova implica a adoção do critério da máxima virtualidade e eficácia, o qual procura admitir todas as provas que sejam hipoteticamente idôneas a trazer elementos cognitivos a respeito dos fatos da causa, dependentes de prova, procurando excluir as regras jurídicas que tornem impossível ou excessivamente difícil a utilização dos meios probatórios. Esse critério amplo está calcado na pretensão de justiça assegurada no princípio constitucional do Estado Democrático de Direito. Trata-se de conferir a dignidade dos direitos fundamentais ao direito à prova, que pode ser limitado tão-somente por outros critérios fundados na necessidade de coordenação desse direito com outros tutelados pelo ordenamento jurídico, desde que se reconheça a paridade da proteção desses outros direitos em relação ao direito à prova. Com isso, visa-se a tornar impossível a criação de obstáculos legislativos não racionais ou desproporcionais ao seu exercício, que passa a poder ser restringido apenas na verificação de uma justa razão.”

território nacional, e os órgãos julgadores de segundo grau, pelo menos, seriam rigorosamente os mesmos – os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Mas agora, em qualquer Município ou Estado, poderá o contribuinte ser autuado e sofrer o lançamento por parte da fiscalização local, e o processo administrativo instaurado com sua defesa tramitará perante os órgãos julgadores daqueles entes políticos.

É para lá de previsível as dificuldades – até de deslocamento – que os contribuintes de menor porte econômico sofrerão, para que possam defender-se contra aquelas autuação e lançamento.

Defendo, assim, por esses motivos, que seja reconhecida a inconstitucionalidade dessa delegação de competência julgadora, por ofensiva aos arts. 5º, LIV e 60, § 4º, IV da CF/88.

IX – Considerações finais

O art. 4º da IN/SRF nº 734/2007 deve ser havido como inconstitucional, por impor irrazoavelmente ao contribuinte ônus probatório que é também da Fazenda Pública, usando ela os pedidos de emissão de certidões para desincumbir-se do andamento dos feitos judiciais.

O art.12 da Portaria SRF nº 11371/2007 há que ser interpretado e aplicado segundo a Constituição Federal, somente admitindo-se prorrogação se circunstâncias objetivamente identificadas assim o exigirem, e desde que a fiscalização tenha sido contínua.

O art. 10, *caput* da Resolução CGSN nº 30/2008 deve ser tido como inconstitucional, por fragilizar o valor da Justiça inerente ao processo administrativo-fiscal, assim como o exercício do direito de defesa, dada a pouca familiaridade de Municípios e Estados com a legislação tributária federal, a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e as práticas de fiscalização havidas como legítimas.

X – Referências Bibliográficas

BOTALLO, Eduardo Domingos. *Procedimento Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. 78 pg.

CAMBI, Eduardo. *A Prova Civil – Admissibilidade e Relevância*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. 479 pg.

FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adílson Abreu. *Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001. 244 pg.

FRANÇA, Reginaldo de. *Fiscalização Tributária: Prerrogativas e Limites*. 6ª reimp. Curitiba: Juruá, 2003. Prefácio de James Marins. 259 pg.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial*. São Paulo: Dialética, 2002. 671 pg.

NOGUEIRA, Alberto. *A Reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. 457 pg.

PESSOA, Flávia Guimarães. A Motivação dos Atos Administrativos Discricionários. *Boletim Jurídico*. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1483>>. Acesso em: 11 mar. 2008.

PINTO, Gabriela Maria Hilu da Rocha. *Os Caminhos do Leão*. Niterói: EduFF, 2006. 136 pg.