

# Ética da Administração Fazendária e o Processo Administrativo Fiscal

Sergio André Rocha

*Mestre e Doutor em Direito. Professor Visitante da UERJ. Advogado.*

## *Resumo*

O presente artigo apresenta uma visão da dinâmica da arrecadação tributária nos sistemas fiscais contemporâneos, caracterizados pela transferência das atividades de liquidação para os contribuintes, analisando especificamente o papel que a corrupção das empresas e autoridades fiscais têm como instrumento de evasão tributária em um sistema em que a fiscalização passa a ser de fundamental importância para o controle da atividade de autoliquidação exercida pelos sujeitos passivos, buscando as origens desse fenômeno e examinando alguns mecanismos para o seu combate.

## *Abstract*

The purpose of this article is to present a dynamic analysis of tax collection in contemporary tax systems, which are characterized by the transfer of assessment tasks to the taxpayers. We will examine the role of company's and tax auditors' corruption as instruments of tax evasion in a system where tax audit has fundamental importance for the control of the self-assessments made by taxpayers. Our aim is to search for the origins of this phenomena and to analyze mechanisms that could be put in place for its control.

## **I - Introdução**

Diante da notória importância assumida pela tributação em um Estado Social de Direito,<sup>1</sup> como o Brasil, onde são muitas as atribuições conferidas ao Poder Público e os tributos figuram como fonte principal de custeio das despesas estatais,

<sup>1</sup> Ao afirmar que o Brasil trata-se de um Estado Social é importante ter em mente a distinção trazida por Gilberto Bercovici entre Estado Social em sentido estrito e Estado Social em sentido amplo: "Há dúvidas se podemos considerar um Estado desenvolvimentista, como o Brasileiro, um Estado Social. Para tentarmos solucionar esta questão, precisamos diferenciar a concepção de Estado Social em Estado Social em sentido estrito e Estado Social em sentido amplo. O Estado Social em sentido estrito é o Estado de bem-estar (*Welfare State, État Providence*), caracterizado pelo amplo sistema de seguridade e assistência social. Já o Estado Social em sentido amplo é o Estado intervencionista. Desta maneira, se nos limitarmos à concepção de Estado Social em sentido estrito, o Estado desenvolvimentista brasileiro não é um Estado Social. Na melhor das hipóteses, pela Constituição de 1988, é um Estado Social em construção. Caso adotemos a idéia de Estado Social em sentido amplo, podemos afirmar, categoricamente, que o Estado desenvolvimentista brasileiro é um Estado Social. Neste estudo, quando nos referirmos a Estado Social, estaremos adotando a concepção de Estado Social em sentido amplo, ou seja, o Estado Social como sinônimo do Estado intervencionista." (BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades Regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, pp. 54 e 55).

tem-se percebido em nosso país uma notável preocupação da Administração Pública com a manutenção de altos níveis de arrecadação tributária.

O alvo muitas vezes comum das críticas do Estado-Administração nesse campo é o comportamento dos contribuintes, que oprimidos por uma pesada carga tributária e uma teia muitas vezes ininteligível de normas fiscais, não raro deixam de adimplir seus deveres perante o Fisco.

Outra evidente fonte de insatisfação, agora mais por parte dos administrados do que da Administração Fazendária, é a ineficiência gerencial do Estado brasileiro bem como a corrupção que se faz presente dos mais baixos aos mais altos escalões dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário - estado de coisas que impõe aos contribuintes um sentimento generalizado de que suas contribuições aos cofres públicos não são destinadas à coisa alguma, perdendo-se no seio da burocracia e da corrupção.

Nota-se, portanto, que há dois problemas distintos cuja solução se impõe: um relacionado à receita pública, notadamente à arrecadação fiscal e outro relacionado à despesa pública, em especial à (in)eficiência administrativa e à (ir)responsabilidade fiscal das autoridades públicas.

O foco do presente estudo será a primeira ordem de problemas acima mencionada, ou seja, a obtenção de receita pela Administração Pública, mais especificamente os impactos da corrupção eventual das autoridades fazendárias sobre a arrecadação fiscal e as medidas que poderiam ser utilizadas para seu combate, principalmente através da valorização e de alterações que seriam implementadas no processo administrativo fiscal, instrumento de controle da legalidade dos atos administrativos tributários.

As questões relacionadas à obtenção de receitas tributárias são normalmente examinadas tendo como premissa a suposição de que os contribuintes, no mais das vezes, estão dispostos a inadimplir seus deveres tributários, fato que, ao que tudo indica, seria demonstrável em uma verificação empírica.

Realmente, diante do fenômeno da concentração de renda que atinge diversas nações, do qual o Brasil é triste exemplo, vive-se hoje um período em que se buscam novos fundamentos para a tributação. O dilema é o seguinte:

O Estado-Administração necessita cada vez mais de recursos para fazer face às despesas com saúde, previdência, segurança, educação, fomento, pesquisa etc. Para tanto, são necessárias a instituição e coleta de tributos.

Todavia, partindo ainda da realidade nacional, verifica-se que grande parte da população não detém condições econômicas sequer para o custeio de suas necessidades mais fundamentais, quanto mais para contribuir para o Erário público. Nesse contexto, o encargo do custeio da tributação recai sobre as classes mais abastadas, principalmente a classe média.

Ocorre que a necessidade dos serviços públicos é inversamente proporcional à condição econômica do sujeito, de forma que aqueles mais ricos, que em princípio teriam melhores condições de contribuir para o financiamento das atividades estatais, são exatamente aqueles que delas menos necessitam.

De fato, quanto maior o poder aquisitivo de determinada pessoa, menos dependerá ela do Poder Público para a manutenção de sua saúde e de seus familiares, para a educação de seus filhos, para a defesa de sua propriedade, para assegu-

rar sua aposentadoria etc. Todavia, é essa pessoa, com reduzidas *relações diretas e evidentes* de necessidade com o Estado-Administração, quem, pelo princípio da capacidade contributiva, deve contribuir mais para a Fazenda Pública.

Esse é o dilema que se coloca perante todos nós, *quem necessita das ações estatais não tem como contribuir, enquanto quem tem como contribuir necessita muito pouco (ou não necessita) de intervenções estatais diretas*. Não é por outra razão que se tem buscado muitas vezes fundamentar a tributação em princípios como a *solidariedade*, na medida em que se percebe que o recolhimento dos tributos, em grande parte das vezes, se dá em benefício de terceiros.<sup>2</sup>

Sobre essa questão é interessante a seguinte passagem de Jean-Marie Guéhenno:

“O próprio enriquecimento de nossas sociedades torna, assim, problemática a definição de ‘serviço mínimo’ esperado do Estado. A partir do momento em que a segurança e a saúde deixam de ser apresentadas como expressão de solidariedade nacional, igual para todos, e passam a ser consideradas serviços adquiríveis no mercado, a desigualdade de condições é re-introduzida em domínios de onde parecia ter sido afastada. E a articulação entre o mínimo assegurado pelo Estado e o facultativo proveniente do mercado levanta grandes dificuldades políticas: se o financiamento privado do facultativo vai cobrir igualmente o necessário, os que têm meios para esta cobertura privada tornam-se cada vez menos dispostos a financiar, pelo imposto, o mínimo daqueles que não têm os mesmos recursos. O imposto muda de natureza: enquanto, ainda outro dia, era ao mesmo tempo uma contribuição para se obterem serviços que se pensava precisar um dia e um ato de solidariedade, tornou-se apenas um gesto de solidariedade. Não surpreende que habitantes de bairros exclusivos, protegidos por segurança privada, protestem por ter que pagar impostos para financiar a polícia do Estado. Contrariamente, os que têm necessidade desse mínimo

<sup>2</sup> Veja-se a seguinte passagem de Ricardo Lobo Torres: “O grande problema ético da capacidade contributiva é o do seu fundamento. As explicações positivistas, como adiante veremos, fundavam-se em idéias economicistas como a do sacrifício. Com a virada kantiana procura-se ancorar a capacidade contributiva nas idéias de solidariedade ou fraternidade e benefício.

A *solidariedade* entre os cidadãos deve fazer com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência. É um valor moral jurisdicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade da correlação entre direitos e deveres fiscais.” (TORRES, Ricardo Lobo. “Ética e Justiça Tributária”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; e ZILVETI, Fernando Aurélio (orgs.). *Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 186) Ver também: TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. V. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 181; RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, pp. 65 e 66; NABAIS, José Casalta. “Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal”. In: GRECO, Marco Aurélio; e GODOI, Marciano Seabra de (orgs.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 128 e 129; GODOI, Marciano Seabra de. “Tributo e Solidariedade Social”. In: GRECO, Marco Aurélio; e GODOI, Marciano Seabra de (orgs.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 141-167; GRECO, Marco Aurélio. “Solidariedade Social e Tributação”. In: GRECO, Marco Aurélio; e GODOI, Marciano Seabra de (orgs.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 168-189.

ficam preocupados com a flexibilidade que permite a privatização do facultativo: a oposição de inúmeros sindicatos franceses às disposições excessivamente favoráveis aos fundos de pensão privados se explica pelo temor que o crescimento deles ameace o consenso sobre os descontos obrigatórios que financiam as aposentadorias dos que só têm o necessário. (...).”<sup>3</sup>

Além de muitos contribuintes não utilizarem grande parte dos serviços fundamentais prestados pelo Estado, outra circunstância que mina o interesse em contribuir reside na *complexidade* do mundo atual e do papel desempenhado pelo Poder Público, de forma que, no dia a dia de nossas vidas, temos a falsa impressão de que não aproveitamos nada do Estado e da organização estatal e que, portanto, não devemos contribuir para sua manutenção. Esse ponto de vista foi ressaltado por Sven Steinmo, como se infere da passagem abaixo transcrita:

“Em um influente artigo intitulado ‘Por que o Governo é tão Pequeno em uma Democracia’ (1960), Anthony Downs apresentou o que acredito ser um dos dilemas centrais enfrentados em uma democracia moderna: Eleitores são muito desinformados, mas racionalmente egoístas. Primeiramente, tendo em vista que os benefícios são muitas vezes difusos, os cidadãos são inaccessíveis ou ignoram uma grande parte dos benefícios que eles recebem. Porque os tributos são diretos, os cidadãos estão penosamente conscientes dos custos do governo. Porque são racionais, eles se opõem a pagar por benefícios que não percebem. Considerando a complexidade do governo moderno e o escopo e alcance das atividades desempenhadas pelo mesmo, é difícil para os cidadãos avaliar com precisão os custos *versus* os benefícios: os cidadãos sentem os custos do governo em forma de tributos diretos, enquanto benefícios como ar puro, boas estradas, mão-de-obra capacitada, defesa nacional e redução da pobreza são sentidos de forma muito menos precisa ou são pressupostos.”<sup>4</sup>

Não é demais destacar que o trabalho de Steinmo teve por base a análise dos sistemas tributários da Suécia, dos Estados Unidos e da Inglaterra, países cuja realidade sócio-econômica é bem diferente da brasileira.

Todavia, se nem sempre se pode dizer que, no Brasil, viajamos por estradas bem conservadas, temos uma mão de obra capacitada fomentada pelo Estado, uma defesa competente da soberania nacional e conseguimos vislumbrar a redução da pobreza em nosso país, é verdade, por outro lado, que também aqui é possível verificar que nossa capacidade de identificar as atividades estatais em nosso proveito e em proveito da coletividade é pequena, sendo inverídico afirmar que o Poder Público nada faz em benefício daqueles que contribuem aos cofres públicos, mesmo que estes não sintam tais efeitos diretamente.

Diante do exposto, o pagamento de tributos há de ser sempre entendido como um dever jurídico constitucional decorrente da vida em sociedade,<sup>5</sup> não dependen-

<sup>3</sup> GUÉHENNO, Jean-Marie. *O Futuro da Liberdade: a Democracia no Mundo Globalizado*. Tradução de Rejane Janowitz. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2003, pp. 51 e 52.

<sup>4</sup> STEINMO, Sven. *Taxation & Democracy: Swedish, British and American Approaches to Financing the Modern State*. New Haven: Yale University Press, 1993, p. 193.

<sup>5</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 336; PIRES, Adilson Rodrigues. “O Processo de Inclusão Social sob a Ótica do Direi-

do, na maioria dos casos, de uma comutatividade entre o decréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte e qualquer benefício concedido pelo Estado.

Deixando de lado a discussão acerca dos fundamentos da tributação no Estado moderno, em especial no Brasil, é de se assinalar que é nesse cenário, em que convivem a necessidade arrecadatória do Estado e o desinteresse em contribuir dos administrados com capacidade contributiva para tanto, que se trava a batalha pela receita tributária.

O Poder Público utiliza os instrumentos que têm à sua disposição para buscar aumentar as receitas fiscais, por vezes editando regras de *discutível constitucionalidade* e *indiscutível imperfeição técnica* com o objetivo de aumentar a carga fiscal, impossibilitando, em diversas oportunidades, o correto cumprimento das obrigações tributárias.

A seu turno, os contribuintes utilizam os instrumentos que possuem para lutar essa batalha: a abstenção da realização dos fatos geradores, o que pode representar, simplesmente, o fechamento de empresas com os seus nefastos efeitos sobre toda a coletividade; o planejamento tributário legítimo; e/ou o simples inadimplemento de seus deveres tributários através da evasão fiscal e do planejamento tributário abusivo.

Todavia, consequência do estado da arte da tributação contemporânea é que o Poder Público viu-se obrigado a transferir para os particulares as atribuições de apuração e recolhimento dos tributos de que são contribuintes,<sup>6</sup> proliferando-se a figura que, no Direito Tributário pátrio, assumiu a denominação de “tributos su-

to Tributário”. In: PIRES, Adilson Rodrigues; e TÔRRES, Heleno Taveira (orgs.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 80-82; e TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: RT, 2003, p. 16.

<sup>6</sup> Esta é a realidade brasileira e também da maioria de países como França, Espanha, Itália, Portugal e Inglaterra, entre outros. Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle do Lançamento no Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 302; ROCHA, Sergio André. “A Importância do Processo Administrativo Fiscal”. *Revista de Direito Administrativo* vol. 239. Rio de Janeiro, jan./mar. de 2005, pp. 39-41; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 653; FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. V. I. São Paulo: Resenha Tributária, 1971, p. 149; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 213; COSTA, Ramon Valdes. *Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano*. Montevideu: AMF, 1982, p. 152; XAVIER, Alberto. *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 4; SANCHES, José Luís Saldanha. *A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*. Lisboa: LEX, 2000, pp. 75 e 76; LAPATZA, José Juan Ferreiro. “Solución Convencional de Conflictos en el Ambito Tributario: una Propuesta Concreta”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. V. II. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 294-296; RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues; e RIBAS, Antonio Souza. “Arbitragem como Meio Alternativo na Solução de Controvérsias Tributárias”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* nº 60. São Paulo: RT, jan./fev. de 2005, pp. 224 e 225; QUERALT, Juan Martín; SERRANO, Carmelo Lozano; e BLANCO, Francisco Poveda. *Derecho Tributario*. 9ª ed. Navarra: Aranzadi, 2004, pp. 148 e 149; GARCÍA, Euzebio Gonzales. “Requerimiento y Uso de la Información en Materia Tributaria”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 446; WEISS, Fernando Leme. *Princípios Tributários e Financeiros*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 69.

jeitos a lançamento por homologação”, os quais, segundo o artigo 150 do Código Tributário Nacional, são aqueles em que “o sujeito passivo deve antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.

Em um cenário como o descrito acima, onde a arrecadação tributária depende de um comportamento dos contribuintes no sentido do cumprimento de seus deveres fiscais, independente de qualquer ato prévio da Fazenda, ressalta-se a importância da atividade de *fiscalização* de tal comportamento, sem a qual torna-se impossível garantir a eficácia do ordenamento tributário.

Com efeito, partindo-se das premissas assentadas acima, no sentido de que:

- a) as receitas tributárias são um elemento indispensável para que o Estado possa dar cumprimento às suas atribuições; e
- b) em um sistema que depende de comportamentos não provocados dos contribuintes, nem sempre estes estão dispostos a dirigir seu agir nesse sentido;

a fiscalização exercida pela Administração Pública, com a exigência do adimplemento dos deveres fiscais, a imposição das sanções cabíveis quando de seu inadimplemento e a utilização dos instrumentos estatais de coação sempre que necessário, é a última fronteira entre a eficácia das normas tributárias e o seu completo descrédito.

Nessa linha de ideias, é imprescindível que tal atividade de fiscalização seja desempenhada tendo como finalidade um só objetivo: *a verificação da compatibilidade dos comportamentos dos contribuintes com os mandamentos legais, em estrita observância ao princípio da legalidade*. Com isso, estariam resguardadas as necessidades fiscais do Estado (*rectius*, da coletividade), bem como a liberdade fundamental dos contribuintes de não serem submetidos ao recolhimento de qualquer tributo que não tenha fundamento no ordenamento jurídico tributário. Infelizmente, nem sempre tal finalidade se vê realizada na prática, verificando-se ocasiões em que negociatas realizadas entre as autoridades públicas e os contribuintes impedem que os recursos privados sejam transferidos aos cofres do Tesouro.

Não se pense que se está aqui excluindo a grande participação que as empresas (os contribuintes em geral) têm na situação acima descrita: é um truísmo afirmar que se ninguém pagasse aos servidores corruptos provavelmente eles não existiriam.

Esse quadro tem que mudar. O descuido generalizado dos atores tributários, contribuintes e Administração Pública, com o problema a que se pode referir como *evasão tributária institucionalizada*, direcionou a atenção de todos para outras questões, polêmicas em termos jurídicos, mas que talvez sejam inertes como solução para os problemas de arrecadação do Estado brasileiro, como aquela referente às normas tributárias antielisivas.

A aludida evasão tributária institucionalizada encontra respaldo em um sistema que incentiva tais “negociatas” entre os agentes fiscais e as empresas, lastreando-se em um processo administrativo inoperante, um Poder Judiciário soterrado por processos, lento e, muitas vezes, pouco conhecedor dos temas tributários (e, porque não falar também, não raro suscetível ao fascínio que o dinheiro exerce sobre os homens) e um corporativismo latente que impede a punição célere de todos aqueles envolvidos com atos de corrupção.

Diante de todos os comentários acima, é possível asseverar que o propósito deste estudo consiste na análise das patologias que assolam as relações Fisco-contribuintes, buscando apresentar algumas alternativas para que a situação antes descrita venha a ser superada, as quais passam, em sua maioria, por alterações no processo administrativo fiscal e no controle da atividade de fiscalização e lançamento tributários.

Para tanto, seguindo a ordem em que os assuntos que serão examinados foram apresentados nesta introdução, proceder-se-á, inicialmente, à análise da função dos tributos em um Estado Social, noção que permeará todas as considerações que serão apresentadas ulteriormente.

## II - A Função dos Tributos em um Estado Social

Já tive a oportunidade de analisar alguns aspectos da evolução histórica do Estado Liberal, até o advento do Estado Social, em outra sede, à qual remetemos o leitor.<sup>7</sup> Todavia, a fim de não deixar incompleto o exame a que se propõe o presente estudo, é imperioso que se apresentem alguns apontamentos sobre a questão nos seguintes parágrafos.

No ocaso da crise do capitalismo, nas primeiras décadas do século XX, o ideário político-econômico que havia nutrido o Estado Liberal Clássico foi perdendo sua força e dando lugar à pregação de um novo papel para o Estado.

Não é demais lembrar que o liberalismo clássico tinha como premissa o acanhamento do Poder Público, garantindo-se, assim, a predominância política da classe econômica burguesa sobre as demais, assim como a sua defesa contra qualquer atuação limitadora-interventiva do Estado.

Por tal razão, o direito fundamental, sustentáculo desse modelo político-econômico, era o direito à liberdade, o qual se figurava praticamente absoluto, oponível a qualquer intervenção estatal considerada indevida.<sup>8</sup>

Em perfeita síntese, Norberto Bobbio assevera que “como teoria econômica, o liberalismo é partidário da economia de mercado; como teoria política é simpaticizante do Estado que governe o menos possível ou, como se diz hoje, do Estado mínimo”.<sup>9</sup>

Com o passar dos anos, o individualismo exacerbado e as condições em que a classe dominante burguesa exercia seu domínio sobre a classe trabalhadora levaram à crise do sistema político-econômico liberal clássico, com a conseqüente necessidade da intervenção do Estado no âmbito das relações privadas.<sup>10</sup>

<sup>7</sup> ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle do Lançamento no Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, pp.1-14.

<sup>8</sup> Cf. BONAVIDES, Paulo. *Do Estado Liberal ao Estado Social*. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 40; CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *O Congresso e as Delegações Legislativas*. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 9; e TORRES, Ricardo Lobo. *O Orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 86.

<sup>9</sup> BOBBIO, Norberto. *El Futuro de la Democracia*. Tradução de José F. Fernandez Santillan. México: Fondo de Cultura Económica, 1986, p. 89.

<sup>10</sup> Cf. REALE, Miguel. “Da Democracia Liberal à Democracia Social”. *Revista de Direito Público* nº 71. São Paulo: RT, jul/set. de 1984, p. 24.

Surge a partir daí o chamado Estado de Bem-estar Social, o qual se caracteriza pela intervenção estatal nas relações privadas e no exercício de direitos individuais, assim como pelo desenvolvimento das prestações de previdência e seguridade sociais.<sup>11</sup>

No curso da segunda metade do século XX, o Estado de Bem-estar Social entrou em crise. O assistencialismo social desse modelo foi indicado como responsável pelo crescimento da dívida pública e do déficit orçamentário,<sup>12</sup> dando início à sua contestação e à pregação pelo retorno de um Estado Liberal não intervencionista.

É necessário acrescentar, todavia, que o declínio do Estado de Bem-estar Social, e o surgimento de defensores de um modelo estatal neoliberal, não implicou no desaparecimento do intervencionismo estatal.

De fato, como assevera Ricardo Lobo Torres, “o modelo do Estado Social não desaparece totalmente. Passa por modificações importantes, com a diminuição do seu tamanho e a restrição ao seu intervencionismo. Deixa-se influenciar pelas idéias do liberalismo social, que não se confundem com as do neoliberalismo ou do protoliberalismo nem, por outro lado, com as da social democracia.”<sup>13</sup>

Ao se proceder à análise das disposições contidas na Constituição Federal de 1988 percebe-se que a mesma é a Constituição de um Estado Social, como reconhece o próprio Professor Paulo Bonavides em outra obra.<sup>14</sup> Dessa forma, o Estado brasileiro pode ser examinado como um Estado que assumiu a realização de diversas atividades que antes se encontravam na esfera de atribuições das pessoas de Direito Privado, acumulando funções de prestação de serviços, regulação e fomento das atividades particulares.

É importante observar que o crescimento das atividades estatais trouxe consigo a necessidade de recursos para o seu custeio.

Há, assim, importante relação entre o desenvolvimento da participação estatal na vida das pessoas de Direito Privado com a ampliação das carências arrecada

<sup>11</sup> Sobre o nascimento e desenvolvimento do Estado Social, vale a pena trazer à colação a seguinte passagem de Paulo Bonavides: “Quando o Estado, coagido pela pressão das massas, pelas reivindicações que a impaciência do quarto estado faz ao poder político, confere, no Estado constitucional ou fora deste, os direitos do trabalho, da previdência, da educação, intervém na economia como distribuidor, dita o salário, manipula a moeda, regula os preços, combate o desemprego, protege os enfermos, dá ao trabalhador e ao burocrata a casa própria, controla as profissões, compra a produção, financia as exportações, concede crédito, institui comissões de abastecimento, provê necessidades individuais, enfrenta crises econômicas, coloca na sociedade todas as classes na mais estreita dependência de seu poderio econômico, político e social, em suma, estende sua influência a quase todos os domínios que dantes pertenciam, em grande parte, à área de iniciativa individual, nesse instante o Estado pode, com justiça, receber a denominação de Estado Social.” (*Do Estado Liberal ao Estado Social*. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 186) Ver também: RIBEIRO, Maria Teresa de Melo. *Princípio da Imparcialidade da Administração Pública*. Coimbra: Almedina, 1996, p. 58.

<sup>12</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *O Orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 11. Segundo a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro, “verificou-se um crescimento desmesurado do Estado, que passou a atuar em todos os setores da vida social, com uma ação interventiva que coloca em risco a própria liberdade individual, afeta o princípio da separação de Poderes e conduz à ineficiência na prestação de serviços” (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Parcerias na Administração Pública*. São Paulo: Atlas, 1999, p. 21).

<sup>13</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *O Orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 15.

<sup>14</sup> BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 371.

datórias do Poder Público, que passa a ter na arrecadação tributária a fonte de recursos indispensáveis para o custeio de suas atividades. Como destaca Juan Manuel Barquero Estevan:

“Faz já alguns anos, em um trabalho que pode ser tido já por um clássico na literatura sobre o Estado social, *Ernst Forsthoff* afirmava que o Estado fiscal ou impositivo constitui o vínculo indispensável de união entre os princípios do Estado de Direito e Estado social, porque somente através das possibilidades de ingerência do Estado impositivo pode-se garantir o desenvolvimento do Estado social, sob uma estrita observância, ao próprio tempo, das formas do Estado de Direito e, concretamente, do respeito do Direito de propriedade. Apontava, assim, a tese de que a configuração do Estado como ‘impositivo’ constitui um pressuposto funcional do Estado social, pois este só pode alcançar seus objetivos recorrendo ao imposto como instrumento financeiro.”<sup>15</sup>

No contexto de um Estado Social, portanto, a tributação passa a ser a fonte de custeio de todos os deveres estatais, muitos deles elevados a direitos fundamentais pela Constituição, como aqueles relativos, por exemplo, à saúde e à educação.

Todavia, ainda hoje se esquecem os contribuintes desse fato, de que o pagamento dos tributos não se trata de um mero adimplemento do dever jurídico objeto de uma relação bilateral com o Estado, mas, sim, de uma relação de âmbito muito maior, pode-se dizer mesmo de uma relação *erga omnes*, perante toda a coletividade. Nesse cenário, passa a ter sentido a tese defendida por John Rawls, em que o tributo aparece como instrumento de distribuição de riquezas no âmbito da coletividade.<sup>16</sup>

No contexto da discussão acima apresentada vale a pena trazer à colação as ponderações do Professor da Universidade de Coimbra, José Casalta Nabais, em sua tese de doutoramento intitulada *O Dever Fundamental de pagar Impostos*.

O fundamento da tese do Professor Casalta Nabais é a temática relativa aos denominados deveres fundamentais (ou deveres constitucionais), os quais são uma

<sup>15</sup> ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La Función del Tributo en el Estado Democrático de Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 2002, p. 33. Ver, também: HOLMES, Stephen; e SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights: Why Liberty depends on Taxes*. New York: W. W. Norton & Company, 1999, p. 15; e ROIG, Rafael de Asís. *Deberes y Obligaciones en la Constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991, p. 401. No Brasil foram desenvolvidos alguns importantes estudos acerca da teoria do custo dos direitos, destacando-se: GALDINO, Flávio. *Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos: Direitos não nascem em Árvores*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005; e AMARAL, Gustavo. *Direito, Escassez & Escolha: em Busca de Critérios Jurídicos para lidar com a Escassez de Recursos e as Decisões Trágicas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

<sup>16</sup> RAWLS, John. *A Theory of Justice*. Cambridge: Harvard University Press, 2001, p. 246. Um estudo sobre o papel da solidariedade na teoria rawlsiana foi feito por Marciano Seabra de Godoi (*Solidariedade Social e Tributação*. 2005, pp. 148 152). Há quem se oponha à ideia da utilização dos tributos como instrumento de distribuição de riquezas, na medida em que isso seria uma forma ilegítima de transferir recursos daqueles que têm o mérito para detê-los para aqueles que não o tem. Nesse sentido, por exemplo, é o entendimento de Friedrich August von Hayek (*Law, Legislation and Liberty: the Mirage of Social Justice*. V. II. Chicago: Chicago University Press, 1976, p. 85). Todavia, com vistas a determinar que a distribuição, via tributação, das riquezas coletivas realiza-se contra a natureza das coisas, dever-se-ia assumir que a alocação original de recursos e oportunidades entre os indivíduos se deu de forma justa, questão que, deve-se reconhecer, está longe de ser respondida satisfatoriamente por qualquer doutrina que se fundamente apenas em considerações de mérito.

consequência do Estado Social de Direito e cujo exame pelos teóricos do Direito foi relegado a segundo plano, diante da preocupação com o estudo dos direitos fundamentais. Nas palavras do citado Professor, tais “deveres fundamentais constituem uma categoria jurídico-constitucional própria colocada ao lado e correlativa da dos direitos fundamentais, uma categoria que, como corretivo da liberdade, traduz a mobilização do homem e do cidadão para a realização dos objetivos do bem comum”.<sup>17</sup>

O fato de tal categoria ter sido relegada a segundo plano foi decorrência mesmo de grande parte das atuais Constituições das nações ocidentais terem sido editadas após uma experiência política ditatorial, o que fez com que a preocupação com os direitos fundamentais deixasse para traz o interesse pelos deveres constitucionais.

Ademais, como destaca J. J. Gomes Canotilho, a categoria dos deveres fundamentais foi prestigiada pelos regimes nacional-socialista e comunista, sendo que “essas duas experiências históricas explicam a desconfiança e indiferença dos textos constitucionais em face dos deveres fundamentais”.<sup>18</sup>

Nada obstante, salienta o próprio Gomes Canotilho que “os tempos estão hoje maduros para uma problematização desta importante categoria jurídica e política”.<sup>19</sup> De fato, passado já meio século desde que o mundo viveu a experiência do nacional-socialismo e considerando que, pelo menos por hora, a bipolarização capitalismo-comunismo vem se concretizando mais no âmbito do comércio internacional, não há razões para se desconsiderar que a vida em coletividade demanda esforços de todos.

A relevância do que se está comentando neste item para a temática maior do objeto deste estudo reside no reconhecimento de que quando a autoridade fiscal “negocia” com o contribuinte a exigência ou não do crédito tributário, não está a causar dano apenas à União Federal, aos Estados, aos Municípios ou ao Distrito Federal, enquanto pessoas jurídicas de Direito Público, como se poderia pensar em um primeiro momento. Na verdade, tal ato está a prejudicar a coletividade como um todo, tendo em vista que no Estado Social Democrático de Direito a coletividade depende do Estado, e este dos tributos.

Nesse contexto, são precisas as palavras de Klaus Tipke, quando enuncia que “o dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas, sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos”.<sup>20</sup>

Portanto, tem razão o mestre alemão quando assinala que

“as autoridades devem garantir que os impostos não sejam objeto de evasão ou se apliquem de modo contrário ao Direito. Esta função das autori-

<sup>17</sup> NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 64.

<sup>18</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 1999, p. 491.

<sup>19</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 1999, p. 491.

<sup>20</sup> TIPKE, Klaus; e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 15.

dades fiscais não corresponde ao mero interesse do Fisco, mas sim ao direito que o contribuinte tem de que os demais também paguem os impostos devidos. Conforme uma concepção correta, o funcionário de fazenda atua como fiduciário da comunidade solidária integrada por todos os contribuintes.”<sup>21</sup>

Seguindo esta linha de entendimentos, é lição do Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho, que ao examinar a função fiscal assevera:

“Cabe ao Fisco, órgão da administração fazendária, a função de arrecadar os tributos que a legislação tenha instituído, orientar os contribuintes como proceder corretamente para cumprir os seus deveres legais tributários (dever de regulamentar), bem como todos os atos de administração tributária necessários para cumprir, também, os seus próprios deveres legais.

A autoridade fiscal, como todos os agentes administrativos, tem o seu campo de ação perfeitamente delimitado pela lei, não podendo agir fora dos parâmetros fincados pelo legislador, porquanto a sua função própria é a de *aplicar a lei*, isto é, a de compelir as pessoas a cumprirem as leis.

Assim como as pessoas são inteiramente livres para agir desde que não exista lei determinando um comportamento diferente, a autoridade administrativa não pode agir ao seu livre-arbítrio, somente podendo se *comportar* conforme o ordenamento predeterminedado pelo legislador.

A constituição e as leis fundamentais distribuem encargos, deveres ou funções para os órgãos da administração pública que devem se desencumbrir deles a tempo e modo.

A saúde da população é atribuição de órgãos da administração que têm o dever legal (função) de tomar as providências preventivas e curativas necessárias para mantê-la.

Os órgãos administrativos, na medida em que tenham uma função determinada pelo legislador, com atribuições e deveres bem definidos, *em prol do interesse da coletividade*, não têm uma livre disponibilidade de sua atuação, restringindo-se a sua atuação ao modelo legal.”<sup>22</sup>

Nesse cenário, na medida em que resta evidente a antijuridicidade de qualquer comportamento da fiscalização tributária que discrepe das prescrições legais, resta, então, o questionamento: por que se tornou tão frequente, nos nossos dias, a corrupção das autoridades públicas, em especial das autoridades fazendárias?

### **III - Razões da Proliferação da Corrupção em Alguns Setores da Fiscalização Tributária**

Como se sabe, embora se esteja tratando, neste estudo, da corrupção que se faz presente em um segmento específico da sociedade, qual seja aquele composto

<sup>21</sup> TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. Tradução de Pedro M. Herrera Molina. Barcelona: Marcial Pons, 2002, p. 81.

<sup>22</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. “Princípios de Direito Administrativo-tributário”. *Ensaios e Pareceres de Direito Tributário Material*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 233. Ver também: SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário: a Função Fiscal*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, pp. 3-7.

pelas autoridades fiscais dos diversos entes tributantes, é de se reconhecer que os déficits éticos e morais não maculam apenas esta classe.

Uma breve passagem pelos periódicos pátrios, em qualquer época do ano, revelará notícias de corrupção envolvendo os mais variados segmentos da Sociedade, das empresas privadas às públicas, do Legislativo ao Judiciário, de forma que a corrupção das autoridades fazendárias está inserida em um contexto maior da falência dos valores éticos da sociedade moderna. Nesse sentido é o entendimento do Professor espanhol Jesús González Pérez, que relaciona tal fenômeno à crise do cristianismo. Em suas palavras:

“Certamente, a situação de hoje, na Espanha e fora da Espanha, dista muito da de ontem. De fato, estamos vivendo uns momentos ‘em que as sociedades ocidentais se vêem abaladas por uma interna e externa crise de valores morais, em que toda uma civilização, que carece de vigor moral, ameaça desmoronar’ e que ‘inclusive os que reclamam a volta às raízes éticas, em grande parte encontram-se presos às areias movediças de uma ética subjetivista e relativista’. Se hoje vivemos no Ocidente ‘uma crise de valores morais é porque, no fundo, vivemos uma crise dos valores que o cristianismo representa’ e ‘esta crise se vincula diretamente ao sentimento de obrigatoriedade em nossa sociedade e paralelamente, a inflação da atividade reivindicatória’, ou, ‘dito de outra forma, a crise atual repercute positivamente a favor dos direitos e negativamente a favor dos deveres’. ‘Em uma sociedade que valoriza acima de tudo a produtividade e a eficácia, a riqueza material e o individualismo possessivo - diz Maria Feria - não é de estranhar que os valores morais não encontrem lugar nem aplicação nas formas de vida que estamos construindo.’

Assistimos uma quebra geral dos valores morais. Na vida política e na vida privada. No político e no cidadão. No administrador e no administrado.”<sup>23</sup>

Neste cenário, é possível apresentar, como primeira razão para a proliferação da corrupção no âmbito da fiscalização tributária, a degradação dos valores éticos do homem médio, que não raro se vê tentado a obter vantagens ilícitas a partir da indevida exploração da coisa pública, confundindo o que é de todos com o que não é de ninguém ou pior, com o que é seu.

É a lógica do *homem consumidor*. Na medida em que na sociedade ocidental contemporânea os méritos são distribuídos no seio da coletividade em função, basicamente, da capacidade das pessoas para consumir, busca-se, por todos os meios, a disponibilidade de recursos financeiros.

<sup>23</sup> Cf. PÉREZ, Jesús González. *La Ética en la Administración Pública*. 2ª ed. Madri: Civitas, 2000, pp. 22-24. Como destaca Maria Feria Romero, a corrupção não é sequer uma realidade moderna, fazendo parte da história da humanidade. Em suas palavras: “A história da corrupção é ampla, complexa e ininterrupta. Se têm notícias de atuações corruptas desde todos os tempos, em todas as culturas e com distintos regimes políticos. Isso permite afirmar que não se trata de um fenômeno próprio de uma determinada época, ou sistema político, ou momento histórico com peculiaridades culturais, econômicas e sociais concretas, senão, isso sim, de um fenômeno ligado à natureza do homem e de maneira especial ao homem com poder.” (ROMERO, Maria Feria. *Aplicabilidad de las Normas Éticas en la Administración Pública Gallega*. Santiago de Compostela: Xunta de Galicia, 1999, p. 33)

Além dessa explicação de índole sociológica, há razões jurídicas que sustentam o estado de coisas em questão, quais sejam: (a) a inoperância dos processos administrativos tributários; (b) as dificuldades enfrentadas no âmbito do controle jurisdicional dos atos administrativos tributários; (c) a existência de mecanismos de pressão que podem ser utilizados pela fiscalização para a coação dos contribuintes; e (d) a impunidade. Analisaremos cada um desses itens a seguir.

### *III.1 - Inoperância dos processos administrativos tributários*

Tive a oportunidade de estudar o processo administrativo fiscal com alguma profundidade no livro *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Direito Tributário* (4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010).

Naquela oportunidade, assentei a noção de processo administrativo como instrumento de controle, prévio ou ulterior, da legalidade dos atos administrativos de exigência fiscal, dotado de um regime jurídico peculiar, o qual é determinado pelos princípios que lhe regem a instauração, desenvolvimento e extinção, principalmente pelo princípio do devido processo legal.

No aludido estudo tratei com vagar dos problemas institucionais que muitas vezes impedem que o processo administrativo realize plenamente suas finalidades, sendo certo que o reexame desses aspectos foge ao escopo deste estudo.

Com efeito, as questões relacionadas ao processo administrativo tributário mais relevantes para os propósitos que iluminam a redação deste trabalho são: (a) a ineficiência do controle, prévio e ulterior, dos autos de infração lavrados pelas autoridades fazendárias, principalmente no que se refere à sua utilização como instrumento para a verificação de atos de corrupção praticados pelos agentes fiscais; e (b) o custo financeiro que o mesmo representa para o contribuinte. Cada um desses aspectos será analisado a seguir.

#### *a) Ineficiência do controle, prévio e ulterior, dos autos de infração*

Aspecto que serve de incentivo para práticas escusas em alguns setores da fiscalização tributária consiste na má utilização do processo administrativo fiscal para fins de coibir a corrupção dos agentes fiscais.

Um primeiro problema consiste no poder conferido aos agentes fiscais para a lavratura do auto de infração, com o que se transfere a indivíduos uma competência demasiado relevante para ser exercida de forma difusa por um grande número de servidores.

Uma vez lavrado o auto de infração, o Estado normalmente passa a ter interesse em arrecadar tais valores para os cofres públicos, o que faz com que o processo administrativo tenha perdido muito de sua função constitucional.

Assim, o processo administrativo muitas vezes leva à confirmação do equívoco, seja em razão de um cego interesse arrecadatório do Estado, seja pela má apresentação técnica do contribuinte, seja pelo despreparo dos agentes julgadores.

Ademais, ao fim do processo administrativo, mesmo que se tenha a anulação unânime do auto de infração, não há um procedimento para se verificar as razões pelas quais o mesmo foi lavrado, o que seria, sem dúvida, necessário para que fosse possível verificar eventuais deficiências técnicas ou éticas da fiscalização.

Com isso, um agente fiscal corrupto tem toda a tranquilidade para formalizar uma cobrança indevida em um auto de infração, na medida em que sabe que, tanto antes como após a lavratura deste, ninguém (salvo o contribuinte) estará buscando as razões que levaram a tal autuação.

*b) O custo do processo administrativo*

Além do fato de o processo administrativo transmitir pouca confiança aos administrados em geral, outro fato digno de nota refere-se aos encargos financeiros que a mera lavratura de um auto de infração faz recair sobre os contribuintes.

As doutrinas pátria e estrangeira rotineiramente referem-se a um princípio da gratuidade do processo administrativo, o qual não estaria sujeito a cobrança de taxas. Embora encontre-se regra neste sentido no inciso XI do artigo 2º da Lei nº 9.784/1999 (Lei Geral sobre o Processo Administrativo na Esfera Federal), esse não parece ser o caso no processo administrativo fiscal.<sup>24</sup>

Ora, em primeiro lugar, parece só haver sentido na gratuidade em duas situações: quando se demonstra que o contribuinte tinha razão, situação que deve o mesmo ser ressarcido de valores que eventualmente tenha pago; ou no caso de o contribuinte demonstrar não ter condições de realizar o pagamento. Fora esses casos, não vejo razões para se sustentar um princípio de gratuidade no campo do processo administrativo fiscal.

Em segundo lugar, a gratuidade quanto à cobrança de taxas de modo algum significa a gratuidade do processo administrativo fiscal.

De fato, a mera contratação de um advogado faz com que o contribuinte incorra em custos que, em princípio, o mesmo não incorreria, os quais normalmente variam em função do vulto da exigência fiscal.

Nota-se, portanto, que mesmo nas situações em que não há base legal para a cobrança do tributo, a mera lavratura da autuação fiscal traz prejuízos ao contribuinte, por vezes tornando tentadora a proposta da fiscalização, o que certamente não ocorreria se as instituições públicas inspirassem nos contribuintes a certeza de que, sem incorrerem em qualquer custo (ou, pelo menos, diante da possibilidade de sua recuperação futura), a autuação fiscal sem lastro legal seria posteriormente anulada.

<sup>24</sup> Sobre o princípio da gratuidade no processo administrativo, ver: ENTERRIA, Eduardo Garcia de; e FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*. V. II. 7ª ed. Madri: Civitas, 2000, pp. 474 e 475; HARGER, Marcelo. *Princípios Constitucionais do Processo Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 174; MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 184; CAETANO, Marcello. *Manual de Direito Administrativo*. 10ª ed. Coimbra: Almedina, 1999, p. 1.297; TROIANELLI, Gabriel Lacerda. “Os Princípios do Processo Administrativo Fiscal”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. V. 4. São Paulo: Dialética, 1999, p. 76; SIMÕES, Mônica Martins Toscano. *O Processo Administrativo e a Invalidação de Atos Viciados*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 102; CARVALHO FILHO, José dos Santos. *O Processo Administrativo Fiscal Federal: Comentários à Lei 9.784 de 29/1/1999*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 69; SOUTO, Marcos Juruena Villela. *Direito Administrativo Regulatório*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 206; DROMI, Roberto. *El Procedimiento Administrativo*. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1996, p. 76; ABERASTURY, Pedro; e CILURZO, María Rosa. *Curso de Procedimiento Administrativo*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1998, p. 39; e CASSAGNE, Juan Carlos. *Derecho Administrativo*. V.II. 7ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2002, p. 533.

Na realidade, além dos custos antes mencionados, a lavratura do auto de infração inflige nos contribuintes o receio de que o furor arrecadatário das autoridades tributárias julgadoras leve as mesmas a manter o auto de infração lavrado, empurrando a questão para o exame do Poder Judiciário, gerando um custo ainda maior.

### *III.2 - Problemas enfrentados no âmbito do controle jurisdicional dos atos tributários*

Para uma pessoa que não está habituada a atuar na defesa dos interesses dos contribuintes perante o Poder Judiciário, tudo o que se disse no item anterior poderia parecer sem efeito, pois é de se esperar que, diante de uma autuação fiscal absurda e sem lastro legal bastasse a impetração de mandado de segurança ou uma ação de rito ordinário e a obtenção de decisão liminar ou antecipação de tutela suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, até a anulação do ato administrativo ilegal.

Todavia, aqueles que advogam na área tributária certamente censurariam tal percepção apressada, na medida em que nem sempre é possível conseguir que o Judiciário reconheça, no início do processo, a implausibilidade da exigência e a necessária suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Várias razões colaboram para tal situação:

Em primeiro lugar, é de se mencionar a quantidade enorme de processos entregues à apreciação judicial. É indubitoso ser impossível a prestação de um bom serviço jurisdicional quando um único juiz é responsável por apreciar centenas de processos, sobre variadas matérias, tendo, ainda, que atender aos advogados e despachar com estes os casos mais urgentes.

De outra parte, pode-se destacar o perceptível despreparo dos magistrados para a apreciação de questões relacionadas ao Direito Tributário, o qual é decorrência mesmo da reduzida importância dada a esta matéria desde as cadeiras das faculdades até as provas dos concursos públicos.

Esse problema não para apenas aqui, na falta de conhecimentos mais profundos acerca do Direito Tributário, vai além, na medida em que a solução das lides fiscais muitas vezes depende de conhecimentos de contabilidade que o magistrado muitas vezes ignora.

Uma terceira razão para que a tutela jurisdicional muitas vezes não se preste à solução dos problemas em questão é a desconfiança com que muitos magistrados analisam os pedidos de decisões preliminares nas demandas fiscais.

É certo, por um lado, que os pedidos de concessão de medida liminar e de antecipação de tutela se desvirtuaram nas mãos de muitos advogados, para quem tal pedido se faz sempre necessário e pertinente. Ademais, a própria advocacia tributária tornou-se um “negócio” nas mãos dos profissionais do Direito, dedicando-se estes a criar teses que por vezes ostentam limitada plausibilidade jurídica, mas, nada obstante, são levadas ao Poder Judiciário e trazem o descrédito que recai sobre a advocacia tributária. Não é incomum encontrarmos escritórios de advocacia vendendo teses tributárias panfletariamente com o fim único de auferirem alguma vantagem econômica.

A despeito do cenário acima ilustrado, há de se ter em conta que, independentemente das sempre presentes patologias do mundo factual, as decisões preli-

minares prestam-se à correta divisão do tempo do processo, evitando que este sirva sempre para a proteção da posição do réu, mesmo quando esta não é garantida pelo ordenamento jurídico. Como bem coloca o Professor Luiz Guilherme Marinoni:

“Se o autor deseja, através da ação condenatória, a obtenção do bem da vida que julga ter direito, o réu tem interesse na conservação da situação concreta existente ou na manutenção do bem reivindicado pelo autor na sua esfera patrimonial.

O autor, em um caso como este, somente não será prejudicado pela demora no processo se obtiver, desde logo e prontamente - e apesar da incerteza acerca da existência do direito que afirma possuir -, o bem que persegue. Se o autor for obrigado a esperar a coisa julgada material para requerer a execução, ele certamente terá sido prejudicado pela demora no processo ou um ‘dano marginal em sentido estrito’ a ele terá sido imposto.

Se o autor é prejudicado esperando a coisa julgada material, o réu, que manteve o bem na sua esfera jurídico-patrimonial durante o longo curso do processo, evidentemente é beneficiado. O processo, portanto, é um instrumento que sempre prejudica o autor que tem razão e beneficia o réu que não a tem!”<sup>25</sup>

É nesse contexto que se pode afirmar que, para que se garanta uma tutela jurisdicional efetiva e adequada à proteção dos bens jurídicos dos contribuintes, é imprescindível que, sempre que presentes seus requisitos, a autoridade judicial defira as medidas preliminares postuladas, evitando, dessa forma, que o próprio processo seja mais um instrumento de desrespeito dos direitos dos contribuintes do que de sua garantia.

Esse estado de coisas certamente contribui para que os contribuintes se submetam às investidas de fiscais corruptos, uma vez que, desconfiados em relação à celeridade e correção da prestação jurisdicional, muitas vezes preferem o caminho da corrupção.

### III.3 - A existência de mecanismos de pressão que podem ser utilizados pela fiscalização

Outro instrumento muitas vezes utilizado pelas autoridades fazendárias para justificar sua atuação ilícita consiste no manejo da necessidade dos contribuintes das certidões de regularidade fiscal emitidas pelo Poder Público.

Com efeito, a necessidade de tais documentos é por vezes utilizada como instrumento de coação para que o contribuinte aja de maneira diversa da que entende devida, servindo de instrumento para a aplicação de verdadeiras sanções políticas, abominadas pelo ordenamento jurídico pátrio e repudiadas pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (cf. os verbetes das Súmulas n<sup>os</sup> 323 e 547).<sup>26</sup>

<sup>25</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. *Tutela Antecipatória, Julgamento Antecipado da Lide e Execução Imediata da Sentença*. 4<sup>a</sup> ed. São Paulo: RT, 2000, p. 21.

<sup>26</sup> Sobre o tema das sanções políticas, é precisa a lição do Professor Carlos Roberto de Siqueira Castro: “Assume especial relevância, nesse campo temático, a correnteia censura judicial às denominadas ‘sanções políticas’ ou ‘administrativas’, que traduzem formas indiretas e coercitivas de que não raro lançam mão as Fazendas Públicas como expediente para a cobrança de tributos. Essas práti-

É evidente que em um sistema tributário de massas não é possível prescindir das certidões comprobatórias da regularidade fiscal dos contribuintes. Assim, parece que estamos aqui em mais um caso em que, como será examinado posteriormente, há que se desenvolver uma sistemática de responsabilização do Estado por danos causados ao contribuinte por erros e falhas da Administração Pública, além de um melhor marco legal que impeça que créditos tributários não constituídos bloqueiem a emissão da certidão de regularidade fiscal do contribuinte.<sup>27</sup>

### III.4 - A impunidade

É estranho tratar da impunidade. Tendo em vista que esta pode ser considerada uma instituição nacional, não há como afastar o sentimento de estar em um lugar comum tratando desse assunto. Talvez por este motivo, a impunidade seja uma das principais razões para o desenvolvimento da rede de corrupção existente no âmago dos órgãos fazendários. Várias razões contribuem para a impunidade dos servidores corruptos:

Em primeiro lugar, um corporativismo e uma consciência de classe que impedem que a própria instituição busque extirpar de seus quadros as pessoas cuja conduta não se pauta pelos parâmetros estabelecidos pela legislação, sendo raras as iniciativas nesse sentido, as quais esbarram no burocrático processo administrativo disciplinar.

Não há dúvida quanto ao fato de que todos têm direito ao devido processo legal, mas este não pode, de maneira alguma, representar um entrave à realização do interesse público e das previsões normativas, em uma espécie de *defesa putativa de direitos fundamentais*.

cas destinadas a coagir contribuintes em débito para com o Erário efetivamente não se coadunam com a postura exigida ao Estado Democrático e de Direito, o qual tem meios próprios e idôneos, todos eles disciplinados em lei, notadamente o processo executivo fiscal, para concretizar a arrecadação fiscal." (CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *O Devido Processo Legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 349) Sobre as sanções políticas na esfera fiscal, ver: ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e Sanções Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 138; CINTRA, Carlos César Sousa. "Reflexões em Torno das Sanções Administrativas Tributárias". In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções Administrativas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 73-76; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. "Sanções Tributárias". In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções Administrativas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 217-219; MELO, José Eduardo Soares de. "Sanções Tributárias". In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções Administrativas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 261; MACHADO, Hugo de Brito. "Sanções Políticas no Direito Tributário". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 30. São Paulo: Dialética, mar. de 1998, pp. 46-49; MARTINS FILHO, Luiz Dias. "Infrações e Sanções Tributárias". In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções Administrativas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 299; SOUZA, Ricardo Conceição. "Sanções Administrativas Tributárias". In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções Administrativas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 391; ICHIHARA, Yoshiaki. "Sanções Tributárias - Questões Sugeridas". In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções Administrativas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 494.

<sup>27</sup> Sobre os impactos negativos da atual sistemática de concessão de certidões aos contribuintes, ver: MACHADO, Hugo de Brito. "Certidão Positiva com Efeito de Negativa e a Crescente Arbitrariedade do Fisco". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 118. São Paulo: Dialética, jul. de 2005, pp. 62-67.

Em segundo lugar, é possível destacar a convivência das empresas que, como já referido, vivem uma espécie de relação entre o amor e o ódio com tais profissionais.

De outra parte, as empresas também se sentem acuadas em face da possível retaliação por parte da fiscalização, na hipótese de ser tomada alguma medida relacionada à denúncia do servidor às autoridades competentes. Não há dúvidas que, em um sistema como o nosso, em que não há prazos definidos para a fiscalização (na medida em que esta pode ser sempre renovada - cf. artigo 12 da Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, encontrando limite apenas na fluência do prazo decadencial) a fiscalização pode, “legalmente”, causar diversos transtornos às atividades de uma empresa.

Por todas essas razões, a certeza da impunidade também incentiva o desvio de conduta de alguns fiscais, os quais se sentem à vontade para apresentar sua proposta de prestação de serviços sem muitas reservas.

Costuma-se questionar a razão pela qual pessoas da classe média e rica dificilmente são condenadas e presas no Brasil, questionamento este que traz em si uma ingenuidade latente além de uma desconsideração da verdadeira função do Direito Penal, a qual foi analisada de forma contundente por Eugenio Raúl Zafaroni e José Henrique Pierangeli.

Inicialmente, Zafaroni e Peirangeli fundam a premissa de que a seleção de quais condutas serão consideradas delituosas e quais serão consideradas em conformidade com o ordenamento é decorrência de uma decisão institucional, de um processo de escolha, de forma que o delito “não existe sociologicamente se prescindirmos da solução institucional comum. Na realidade social existem condutas, ações, comportamentos que significam conflitos que se resolvem de um modo comum institucionalizado, mas que isoladamente considerados possuem significados completamente diferentes.”<sup>28</sup>

Com base nessa assertiva, os citados autores tratam da função de controle social do Direito Penal, passando-nos a ideia da função meramente simbólica das regras punitivas penais. É imprescindível trazer à colação a longa passagem desses juristas, a seguir:

“Até aqui falamos de ‘discursos’, de argumentos de justificação dirigidos para fora ou para dentro do grupo ou subgrupo, mas o que se passa na realidade? Os tradicionais discursos jurídico, criminológico, policial, penitenciário, judicial e político proclamam o fim e a função preventiva do sistema penal. Isto pode ser entendido em dois sentidos: o sistema penal teria uma função preventiva tanto ‘especial’ como ‘geral’, isto é, por um lado buscaria a ‘ressocialização’ do apenado e, por outro lado, advertiria aos demais sobre a inconveniência de imitar o delinqüente.

No que diz respeito ao primeiro, nos últimos anos se tem posto em evidência que os sistemas penais, em lugar de ‘prevenir’ futuras condutas delitivas, se convertem em condicionantes de ditas condutas, ou seja, de verdadeiras ‘carreiras criminais’. Becker e outros autores descreveram a forma em

<sup>28</sup> ZAFARONI, Eugenio Raúl; e PIERANGELI, José Henrique. *Manual de Direito Penal Brasileiro: Parte Geral*. 4ª ed. São Paulo: RT, 2002, p. 57.

que opera o etiquetamento ou *labelling*, como se produz uma ‘profecia que se auto-realiza’, como se amplia o âmbito da violência mediante a segregação que reforça a assunção de um ‘rol desviado’ por parte de pessoas com personalidade geralmente lábil (a auto-identidade desviada), como a segregação institucional gera o fenômeno da prisionização ou despersonalização, como o processo de marginalização costuma iniciar-se na própria infância e projetar-se até o futuro, como a criminalização limita as possibilidades laborais etc. Tudo isso demonstra que, ao menos em boa medida, o sistema penal seleciona pessoas ou ações, como também criminaliza a certas pessoas segundo sua classe e posição social. Assim, está visto que não limita muito as possibilidades laborais de certos profissionais condenados, mas limita as de outras pessoas. Há uma clara demonstração de que não somos todos igualmente ‘vulneráveis’ ao sistema penal, que costuma orientar-se por ‘esteriótipos’ que recolhem os caracteres dos setores marginalizados e humildes, que a criminalização gera fenômeno de rejeição do etiquetado como também daquele que se solidariza ou contata com ele, de forma que a segregação se mantém na sociedade livre. A posterior perseguição por parte das autoridades com rol de suspeitos permanentes, incrementa a estigmatização social do criminalizado.

(...)

Surgiu a suspeita de que os sistemas penais selecionam um grupo de pessoas dos setores mais humildes e marginalizados, os criminaliza e os mostra ao resto dos setores marginalizados como limites de seu ‘espaço social’. Ao mesmo tempo, também parece que os setores que na estrutura de poder têm a decisão geral de determinar o sentido da criminalização têm também o poder de subtrair-se à mesma (de fazer a si mesmos menos vulneráveis ou invulneráveis ao próprio sistema de criminalização que criam). Isto o vemos muito claramente em uma sociedade de castas, onde a casta superior se declarava invulnerável ao sistema penal porque nela se concentravam as reencarnações dos espíritos mais evoluídos - justificação ideológica -, mas o fenômeno não só se daria em tais limites toscamente evidentes, e sim em menor medida e com outros discursos de justificação em todos os sistemas penais, posto que toda a sociedade gera marginalização.

Isto demonstra que o ‘Estado de Direito’ ou ‘República’ em sentido estrito, cuja máxima fundamental é a submissão de todos ao direito, não se realiza perfeitamente, mas sempre por graus, o que exclui a validade do princípio geral como orientador, servindo como comprovação só para afirmar - retificando ficções - que o ‘Estado de Direito’ ou o princípio republicano tem graus de realização, o que é positivo, em razão de que - à diferença da cômoda ficção - nos conscientizará da necessidade de tê-lo como farol na tormenta e esforçarmo-nos continuamente para a sua realização ideal, propugnando uma integração comunitária organizada que diminua o grau de marginalização inevitável em toda a sociedade.”<sup>29</sup>

<sup>29</sup> Cf. ZAFARONI, Eugenio Raúl; e PIERANGELI, José Henrique. *Manual de Direito Penal Brasileiro: Parte Geral*. 4ª ed. São Paulo: RT 2002, pp. 73-76.

Com base nessas assertivas, percebe-se que uma das razões para a impunidade das pessoas vinculadas à corrupção fiscal (autoridades fazendárias e empresários) reside na função simbólica do sistema penal, moldado para o controle da classe pobre e marginalizada, através da criminalização e punição dos crimes por esta cometidos, razão pela qual é muito mais fácil prender um batedor de carteira do que um fiscal corrupto que desvia milhões dos cofres públicos; aquele, uma vez egresso do sistema carcerário estará marcado para sempre como um ex-presidiário, um câncer para a sociedade, que logo será extirpado pelos instrumentos estatais de repressão, enquanto o segundo poderá continuar exercendo suas atividades e, caso mantenha um alto poder aquisitivo, permanecerá um membro respeitável da sociedade consumidora.

Assim, mesmo diante dessas breves considerações, percebe-se que o debate quanto aos motivos pelos quais não há punição para os crimes referidos, em linguagem vulgar, como crimes de “colarinho branco”, erra o alvo ao desconsiderar o simples fato de que nosso sistema penal não foi forjado para a repressão dessas condutas, mas, sim, para a manutenção da plebe em seu devido lugar, excluída de todas as vantagens da modernidade e controlada por um sistema de normas que a marca com o sinal da criminalização.

#### **IV - Medidas para a Reversão do Atual Estado de Coisas**

No item anterior enumeram-se algumas das razões pelas quais a corrupção por vezes se faz presente no âmbito das autoridades fiscais dos diversos entes tributantes. Aqui, pretende-se apresentar as medidas que poderiam ser adotadas com vistas a conter o avanço da situação em tela.

Tais medidas, que serão examinadas ao longo do presente item, compreendem:

- a) um melhor controle preventivo da lavratura de autos de infração;
- b) a revitalização do processo administrativo;
- c) a redução do custo do processo administrativo;
- d) a instituição de um controle ulterior das autuações fiscais posteriormente consideradas improcedentes pela própria Administração;
- e) a criação de mecanismos para um controle mais próximo da atividade de arrecadação tributária pelo Ministério Público;
- f) a modificação da sistemática de controle jurisdicional da legalidade dos atos administrativos, de forma que este se torne mais adequado ao cumprimento de suas finalidades institucionais;
- g) a criação de instrumentos que reduzam o sentimento de impunidade que paira sobre as atividades ilícitas muitas vezes desenvolvidas pela fiscalização; e
- h) a responsabilização do Estado pelos danos causados aos contribuintes pela má atuação de seus servidores na área tributária.

Cada um desses aspectos será examinado pormenorizadamente a seguir.

##### *IV.1 - A criação de um procedimento preventivo de controle dos autos de infração*

Parcela dos problemas objeto de exame neste estudo decorre, como já referido, do poder atribuído às autoridades fazendárias para lavrar autos de infração sem

qualquer medida de controle preventivo. Com efeito, no mais das vezes, um único fiscal tem o poder para lavrar autos de infração potencialmente lesivos ao contribuinte.

Para fins de se sanar tal problema, poder-se-ia estabelecer uma alçada para a competência das autoridades fiscais lavrarem autos de infração, de forma que, a partir de um determinado valor (R\$ 10, 30, 50 ou 100 milhões, por exemplo), a emissão do auto dependesse do despacho de uma junta de fiscais ou do Delegado da Receita Federal.

Essa ideia não é nova, sendo há algum tempo defendida pelo Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho, como se pode inferir da passagem abaixo transcrita:

“Independentemente da existência ou não de controle hierárquico após ser lavrado e notificado ao sujeito passivo, a qualidade do lançamento tributário poderia ser melhorada desde que se restringisse a competência absoluta de um único agente administrativo, para lavrar e conceder eficácia a este ato administrativo.

Bastaria transformar-se o lançamento de um ato administrativo simples, em um ato administrativo decisório, que, na lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, ‘são os que decidem, resolvendo a seqüência procedimental’.

O procedimento administrativo do lançamento teria início com um relatório descritivo da inspeção fiscal, que proporia o tributo e a ‘multa’ por acaso aplicáveis.

Em seguida, o supervisor do grupo de agentes fiscais homologaria (ou não) a inspeção fiscal, cabendo ao Chefe do Serviço de Fiscalização *decidir*, autorizando a cobrança do crédito tributário, após o que seria emitida a notificação do lançamento para pagamento, ou mandando reificar ou arquivar o relatório da inspeção fiscal.”<sup>30</sup>

Se a adoção de um sistema como o ora proposto, por um lado, não resolveria completamente o problema em questão, certamente dificultaria a atuação patológica da fiscalização, na medida em que muitas vezes as autoridades fiscais não teriam poder para, sozinhas, levarem adiante a exigência pretendida, centralizando em algumas pessoas específicas a responsabilidade por tais atos, facilitando, assim, o seu controle.

Mesmo que a adoção de uma sistemática como a ora proposta faça com que o procedimento de lançamento seja mais demorado, é provável que, considerando o processo administrativo como um todo, traga efeitos positivos sobre a cobrança de tributos, na medida em que: (a) reduziria a lavratura de autos de infração descabidos; (b) reduziria as vezes em que os órgãos administrativos de controle dos autos de infração são chamados a se manifestar acerca de pedidos de revisão de cobranças sem fundamento; e (c) faria com que os fiscais de campo se dedicassem mais ao seu ofício, lícitamente, pois saberiam que seu trabalho seria revisado.

Considerando os propósitos da criação deste procedimento, seria importante que a não homologação do auto de infração pela autoridade ou a junta compe-

<sup>30</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. “Regime Jurídico dos Recursos Administrativos Fiscais e seus Efeitos”. *Estudos de Procedimento Administrativo Fiscal*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2000, p. 246.

tente para tanto sirva para fins de avaliação do servidor, nos moldes do que será aduzido no subitem IV.4 a seguir.

#### *IV.2 - A revitalização do processo administrativo*

A necessidade de revitalização dos instrumentos administrativos de controle da legalidade dos atos do Poder Público é sentida desde há muito, não se tendo logrado, todavia, alcançar a realização desse objetivo.<sup>31</sup>

Em meu livro sobre o processo administrativo fiscal, apresentei como sugestão para a renovação dos instrumentos de controle da legalidade dos atos administrativos a criação de uma agência destinada à apreciação dos processos dessa natureza, com o que se aproveitariam as características desses entes administrativos para dar maior imparcialidade à decisão proferida pela Administração Pública.<sup>32</sup>

De fato, muitas das dificuldades relacionadas à valorização do processo administrativo no Brasil encontram-se vinculadas aos órgãos perante os quais tal processo se desenvolve.

Normalmente se tratam de órgãos subordinados à Administração Direta, mesmo quando tal subordinação é exercida por vias indiretas, o que faz com que em muitas oportunidades se transforme o processo administrativo em um mero instrumento de protelação da inevitável discussão judicial do ato administrativo de exigência fiscal.

Assim, com vistas a superar esse paradigma, a alternativa que se propõe é a substituição do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais por uma agência delegatária da atribuição de revisar a legalidade dos atos administrativos de exigência fiscal.<sup>33</sup>

Essa formatação jurídica traria ao órgão administrativo decisório a necessária *independência técnica*, a qual passaria, sem sombra de dúvidas, pelos instrumentos de seleção dos julgadores (revisores).<sup>34</sup>

Assim, a agência criada nos moldes ora propostos não deveria ter como revisores membros dos quadros de fiscais da Fazenda Nacional, muito menos havendo-se que falar na necessidade de participação de pessoas indicadas entidades re-

<sup>31</sup> Sobre essa questão, ver: ROCHA, Sergio André. "A Importância do Processo Administrativo Fiscal". *Revista Tributária e de Finanças Públicas* nº 62. São Paulo: RT, mai./jun. de 2005, pp. 149-160.

<sup>32</sup> ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle do Lançamento no Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, pp. 389-400.

<sup>33</sup> Não se pode negar a similitude existente entre a proposta ora apresentada e aquela desenvolvida por Gilberto de Ulhôa Canto em seu *Anteprojeto de Lei Orgânica do Processo Tributário*, notadamente quando se analisa os dispositivos constantes no Título III do referido anteprojeto, que tratam dos Conselhos de Recursos Fiscais. Ao analisar tais disposições, o próprio Ulhôa Canto assevera: "O Título III reformula a estrutura dos atuais Conselhos de Contribuintes, prevendo a constituição dos Conselhos de Recursos Fiscais, que os substituirão, em moldes que assegurem conhecimentos técnicos aos seus integrantes, e emprestem relevância ao exercício das suas funções, tanto no que toca às qualificações exigidas e ao processo da respectiva indicação, com o *placet* do Senado Federal, como à remuneração que lhes será devida e à independência total com que funcionarão." (CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Processo Tributário: Anteprojeto de Lei Orgânica elaborado por Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1964, p. 79)

<sup>34</sup> Sobre a importância da autonomia e da independência dos órgãos administrativos de julgamento, ver: RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2000, pp. 140-142.

presentativas de categorias econômicas. Tratando-se de agência decisora de natureza eminentemente técnica, seus quadros deveriam ser compostos por intermédio da realização de concurso específico, do qual poderiam participar pessoas com comprovada experiência na área tributária (seja como fiscal ou procurador da Fazenda, seja como advogado etc.). Tendo em vista a importância da tarefa a ser desempenhada por esses profissionais, dever-se-ia exigir um mínimo de dez anos de experiência, o que afastaria a farsa da experiência exigida para alguns concursos jurídicos, em que se computa, por exemplo, tempo de estágio, o que faz com que seja possível a existência de juízes que nunca atuaram em um processo na vida até ingressar na magistratura, e que vão aprender seu ofício decidindo sobre a vida alheia.<sup>35</sup>

Outro aspecto muito relevante para a proteção da independência da agência em questão repousaria na vedação da advocacia para aquele que tome parte em seus quadros, com que se evitaria a criação de um inevitável conflito de interesses que pode levar à corrupção do julgador administrativo e à chamada “advocacia administrativa”.

Tendo em vista a necessidade de se resguardar a imparcialidade desses revisores, haveria que se lhes proteger contra ações que visem constringer o exercício de sua função pública, o que se faria garantindo-lhes estabilidade e irredutibilidade de vencimentos.

Por óbvio, considerando ainda a importância da função que seria atribuída a essa agência, a mesma deveria ser composta por Câmaras ou Turmas, com cinco revisores cada, sendo o julgamento, portanto, colegiado, nos moldes de como funciona atualmente o Carf, subtraindo-se, entretanto, o chamado “voto de qualidade” do Presidente das Câmaras dos Conselhos, o qual perderia mesmo sua função em razão da composição das Câmaras por um número ímpar de revisores.

A fim de se garantir sua legitimidade democrática, os Presidentes das Câmaras ou Turmas de Julgamento deveriam ser indicados pelo Presidente da República, com referendo do Senado Federal, a exemplo do que hoje estatui o artigo 5º da Lei nº 9.986/2000 para as agências reguladoras em geral.

Também da mesma forma que as agências reguladoras, a agência de que se cogita deveria ser criada como uma autarquia especial,<sup>36</sup> sendo vinculada ao Ministério da Fazenda.

<sup>35</sup> Também sustentando a necessidade de as Cortes Administrativas serem compostas por profissionais com formação específica ver: TORRES, Ricardo Lobo. “Processo Administrativo Fiscal: Caminhos para o seu Desenvolvimento”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 46, São Paulo: Dialética, julho de 1999, p. 79.

<sup>36</sup> Como leciona Odete Medauar: “A expressão *autarquias de regime especial* surgiu, pela primeira vez, na Lei 5.540, de 28.11.1968, art. 4º, para indicar uma das formas institucionais das universidades públicas. Nem esta lei, nem o Dec.-lei 200/67 estabeleceram a diferença geral entre as autarquias comuns e as autarquias de regime especial. As notas características das últimas vão decorrer da lei que instituir cada uma ou de uma lei que abranja um conjunto delas (como ocorre com as autarquias universitárias).”

Por vezes, a diferença de regime está no modo de escolha ou nomeação do dirigente. Por vezes está na existência de mandato do dirigente, insuscetível de cessação por ato do Chefe do Executivo. Por vezes, no grau menos intenso dos controles. Por vezes, no tocante à gestão financeira (...).” (*Direito Administrativo Moderno*. São Paulo: RT, 2001, p. 81)

Como não haveria de se pensar no exercício de poder hierárquico da Administração Direta sobre as decisões da agência, seria aquela legitimada para contestar judicialmente tais decisões.<sup>37</sup>

Assim, em um primeiro plano, é necessário que todos (fiscalização e contribuintes) saibam que os autos de infração lavrados pelas autoridades fazendárias serão revistos por órgãos absolutamente imparciais, dotados de alta capacidade técnica, guiados apenas pelo cumprimento das disposições legais, para o que contribuiria a implementação das ideias antes apresentadas.

#### *IV3 - A redução do custo do processo administrativo*

Como já tive oportunidade de destacar, a mera lavratura de um auto de infração, correto ou incorreto, legal ou ilegal, faz com que o contribuinte incorra em custos, muitas vezes elevados, o que pode tornar tentadora a eventual possibilidade de “negociação” da lavratura do ato administrativo de exigência fiscal com a autoridade fazendária.

De forma a desestimular tal prática, é imprescindível a desoneração do processo administrativo fiscal, de forma que a solicitação de revisão administrativa do ato de lançamento não imponha ao contribuinte o custo do processo, mesmo quando ao final se decide pela sua ilegalidade.

Para tanto, é imprescindível que se preveja a indenização, pelo Estado, das despesas incorridas pelo administrado com sua defesa técnica.

Com efeito, considerando a Teoria Geral da Responsabilidade Civil, percebe-se que, se por um ato estatal ilegal, o contribuinte sofreu danos patrimoniais decorrentes da contratação de advogados para postular a revisão administrativa, cabe ao Estado recompor seu *status quo*, de forma que aquele que pauta suas condutas pelas prescrições legais não suporte o ônus financeiro por equívoco do agente estatal.

Dessa forma, é imperioso que o Estado se responsabilize por seus atos, de modo que, verificada a improcedência do auto de infração lavrado pelo agente fiscal, seja o contribuinte indenizado pelos custos incorridos em sua defesa.

Conforme mencionamos acima, esta, sim, seria a concretização do princípio da gratuidade fiscal, a garantia de que uma cobrança fiscal indevida não gerará quaisquer ônus para o contribuinte, não se tratando aqui tão somente da isenção de taxas, mas da isenção de todo e qualquer custo financeiro.

#### *IV4 - A instituição de um controle ulterior das autuações fiscais consideradas improcedentes pela própria Administração*

A adoção das medidas analisadas nos itens anteriores seria complementada pela utilização do processo administrativo como instrumento para se investigar a qualidade dos autos de infração lavrados pelas autoridades fazendárias.

Com efeito, não se pode aceitar que, após a anulação de um auto de infração considerado manifestamente ilegal, não se procure identificar as razões que leva-

<sup>37</sup> Sobre o tema ver: ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle do Lançamento no Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, pp. 393-398.

ram à sua lavratura, sendo imprescindível que haja um limite para que se aceite o simples erro cometido pela autoridade fiscal.

Assim, seria necessária a existência de um órgão para o qual deveriam ser encaminhados os processos relacionados a autos de infração posteriormente anulados, por unanimidade, pelo órgão responsável por sua apreciação, cuja função seria identificar se o equívoco cometido pela autoridade fiscal é escusável ou se a lavratura do auto de infração merece ser investigada de forma um pouco mais detida.

Adotando-se essa medida, seria possível identificar casos em que o auto de infração foi lavrado em completo desacordo com as prescrições legais, e assim, convocar o servidor para explicar as razões que ensejaram a cobrança do tributo.

Em havendo um procedimento dessa natureza, poder-se-ia rastrear aqueles servidores cuja convocação para esclarecimentos é recorrente, com o que seria possível acuar os profissionais cuja conduta não é ilibada e pautada pelos princípios e regras que regem o atuar administrativo.

Diante do exposto, é de se esperar não somente que os órgãos julgadores administrativos exerçam suas funções da maneira mais imparcial possível, mas que as situações em que a própria Fazenda anula autos de infração lavrados pelas autoridades fazendárias sirvam de instrumento para que se possa chegar à raiz do problema, ou seja, as deficiências apresentadas pela fiscalização tributária, sejam deficiências de natureza técnica ou ética.

#### *IV.5 - Controle da atividade fiscalizadora pelo Ministério Público*

Como visto acima, com vistas a reduzir a incidência da corrupção vinculada à arrecadação tributária seriam necessárias mudanças nos mecanismos de controle prévio e posterior à lavratura de autos de infração.

Passo importante nesse sentido seria o estabelecimento da participação do Ministério Público no controle do ato tributário.

Tal participação poderia se efetivar pela atuação do Ministério Público no procedimento ulterior de revisão de autos de infração anulados, por unanimidade, pelo órgão revisor de cúpula na esfera administrativa, conforme destacado no item anterior.

Com isso, evitar-se-ia qualquer corporativismo que impedisse a comunicação ao Ministério Público de situações que poderiam configurar condutas criminosas.

Ademais, tendo em vista a experiência do Ministério Público na persecução criminal, a presença de um membro deste órgão no âmbito do processo de controle das razões de um auto de infração infundado certamente aumentaria a possibilidade de identificação do cometimento de uma atividade ilícita pelo servidor.

#### *IV.6 - O controle da legalidade dos atos administrativos pelo Judiciário*

No item III deste estudo, foram destacados três problemas fundamentais enfrentados no âmbito do controle jurisdicional da legalidade dos atos tributários: (a) a quantidade de feitos levados à apreciação do Poder Judiciário; (b) o despreparo técnico de parte da magistratura para o julgamento das lides fiscais; e (c) a não prestação de uma tutela jurisdicional adequada.

Em uma sociedade fundada sobre o litígio, imaginar a redução do número de processos levados à apreciação do Poder Judiciário é como vislumbrar um futuro utópico, distante da realidade.

Ademais, não se pode deixar de observar que a própria adoção de um sistema de autoliquidação é fator de aumento da litigiosidade no campo fiscal.<sup>38</sup>

Todavia, se não se pode pensar na redução da propensão das pessoas ao litígio é possível (na verdade necessário) reformar o processo, reduzindo os recursos cabíveis e as instâncias de julgamento, criando, ademais, mecanismos de uniformização de entendimentos vinculantes para a Administração Pública e para as Cortes inferiores.

Com efeito, contando-se os processos administrativo e judicial, o questionamento quanto à legalidade de um auto de infração pode se desenrolar por sete instâncias, sendo as decisões proferidas no âmbito do processo passíveis de recursos acessórios como agravos e embargos.

Ora, em uma sociedade de massa com forte viés litigante, há de se abrir mão das garantias que sete instâncias de julgamento representam em prol do funcionamento do sistema, de modo que se possa diminuir o tempo gasto na prestação jurisdicional.

Não são raras as normas que estabelecem prazos que devem ser observados pelos magistrados e julgadores administrativos no desenvolver de suas atividades. Todavia, o descumprimento de tais prazos não acarreta qualquer sanção para o julgador, caracterizando-se os mesmos como prazos impróprios.

É verdade que, no cenário atual, a maioria dos prazos previstos na legislação são irrealis, pode-se dizer até impossíveis de serem cumpridos.

Todavia, com a reforma do processo e sua conseqüente simplificação, seria possível a previsão de prazos razoáveis para a finalização dos processos, prevendo-se sanções que seriam impostas ao julgador caso o mesmo não exerça sua função no tempo previsto.

No que se refere aos problemas técnicos muitas vezes verificados no âmbito da magistratura, entendo que a sua solução passa, necessariamente, pela reestruturação dos órgãos do Poder Judiciário, com a criação de cortes especializadas para o julgamento das questões tributárias.

Com isso, seria possível a seleção, para os cargos da magistratura, de profissionais especializados em questões tributárias, isso mediante a realização de concurso específico, no qual matérias como a contabilidade poderiam ser incluídas no programa.

Assim, teríamos um corpo mais preparado de magistrados examinando as questões tributárias nas primeiras instâncias, o que certamente implicaria em uma prestação da tutela jurisdicional mais célere e com melhor qualidade técnica.

Vale a pena mencionar que em grande parte dos países europeus continentais essa foi a solução adotada, havendo cortes especializadas para o julgamento das

<sup>38</sup> ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle do Lançamento no Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, pp. 411-413.

questões tributárias na Alemanha, na Espanha, em Portugal, na Itália e na França.<sup>39</sup>

Por fim, há que se comentar a necessidade da prestação de uma tutela adequada pelo Poder Judiciário, aspecto que se reveste de vital importância para a garantia dos contribuintes contra exigências indevidas por parte das autoridades fazendárias.

Cumpra observar, todavia, que a presente questão encontra-se vinculada àquelas que foram examinadas acima, na medida em que somente um corpo de magistrados que seja profundamente conhecedor dos temas relacionados ao Direito Tributário tem condições de, em um curto espaço de tempo, prestar uma tutela jurisdicional adequada.

Dessa forma, a solução da presente questão passa necessariamente pela melhoria da qualidade dos prestadores do serviço jurisdicional, sem o que é muito difícil se imaginar a prestação de uma tutela jurisdicional adequada.

#### *IV.7 - Instrumentos para punição dos servidores públicos*

Algumas das sugestões apresentadas nos itens anteriores já viabilizam a descoberta de infrações cometidas por agentes fiscais corruptos. Todavia, mesmo com a adoção dessas medidas é de se assinalar que, como acontece em todas as situações em que se está diante de condutas desviadas por parte de outrem, aparece o receio natural de se apresentar denúncia às autoridades competentes como uma proteção daquele que age ilicitamente.

Assim, uma medida que poderia ser adotada para viabilizar a punição de agentes fiscais envolvidos em esquemas escusos é a criação de um sistema de denúncias semelhante ao “disque-denúncia”, a partir do qual seria possível que as autoridades competentes tomassem conhecimento de condutas desviadas por parte de servidores.

Com a adoção de uma medida como esta, evitar-se-ia que o receio dos contribuintes servisse como um impeditivo ao conhecimento das condutas desviadas praticadas pela fiscalização.

Em linha com o que foi sustentado no subitem IV.5, seria importante que tais denúncias fossem levadas a um órgão que contasse com a participação do Ministério Público, com vistas a garantir o bom andamento do processamento da denúncia.

Assim, poderia ser criado um órgão específico para a apreciação de processos dessa natureza, do qual fariam parte um representante a Ordem dos Advogados do Brasil - OAB e um representante do Ministério Público, cuja função seria fiscalizar a atividade de controle interno da Administração Fazendária, evitando-se, assim, que a punição de agentes fiscais suspeitos de estarem envolvidos com atividades fossem beneficiados por alguma espécie de corporativismo de seus pares.

<sup>39</sup> ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle do Lançamento no Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, pp. 127-149.

Ademais, com vistas a evitar que o passar do tempo e a convivência pudessem fazer com que os representantes da OAB e do Ministério Público tornassem mais leniente sua participação nesse processo de controle, seria importante que fosse instituído um revezamento de tais representantes, de modo que o mesmo não se quedasse muito tempo no exercício do cargo.

*IV.8 - Responsabilização do Estado pelos danos causados aos contribuintes pela má atuação de seus servidores na área tributária*

Como destaca Sergio Cavaliere Filho, a responsabilização do Estado pelos danos causados por atos praticados por seus agentes evoluiu, lentamente, desde a teoria da irresponsabilidade do Estado, que, como destaca, nunca prevaleceu no Brasil, até seu estágio atual.<sup>40</sup>

No ordenamento jurídico pátrio, a responsabilidade civil do Estado tem assento constitucional no parágrafo 6º do artigo 37 da Carta Política, segundo o qual “as pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa”.

Disposição em sentido assemelhado encontra-se no artigo 43 do Código Civil Brasileiro de 2002, segundo o qual “as pessoas jurídicas de direito público interno são civilmente responsáveis por atos dos seus agentes que nessa qualidade causem danos a terceiros, ressalvado direito regressivo contra os causadores do dano, se houver, por parte destes, culpa ou dolo”.

A responsabilidade civil do Estado é objetiva, de forma que o dever de indenizar nesses casos surge independentemente de o agente público, ou privado prestador de serviço público, ter agido com dolo ou culpa, bastando, para sua configuração, uma conduta (ação ou omissão) vinculada ao resultado danoso por um nexo de causalidade.

Não sendo objeto deste estudo a análise mais detida dos aspectos teóricos relacionados à responsabilidade civil do Estado, impõe-se apenas aduzir que a responsabilização patrimonial do Poder Público por danos causados aos contribuintes em decorrência da atuação dos agentes fazendários em nada difere da responsabilidade patrimonial do Poder Público em qualquer outro campo em que o agir dos agentes públicos causa danos aos particulares. Como destaca Gabriel Lacerda Troianelli:

“Se, como demonstrado anteriormente, a responsabilidade do Estado pelos danos causados a terceiros por seus agentes é objetiva, a mesma conclusão aplica-se, obviamente, para as situações em que o ato lesivo for de índole tributária.

Não há, sob esse aspecto, nada de específico sobre o ato tributário para acrescentar ao já dito genericamente sobre a responsabilidade do Estado.”<sup>41</sup>

<sup>40</sup> Cf. CAVALIERI FILHO, Sergio. *Programa de Responsabilidade Civil*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 235.

<sup>41</sup> TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Responsabilidade do Estado por Dano Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 91.

O Supremo Tribunal Federal já se posicionou nesse sentido ao apreciar processo em que um contribuinte pedia indenização por ter sido prejudicado por decisão proferida pela Fazenda Estadual de São Paulo em processo de consulta cuja resposta veio a se mostrar equivocada (Recurso Extraordinário nº 131.741-8/SP), causando danos financeiros ao consulente. Vale a pena transcrever a seguinte passagem do voto do Ministro Marco Aurélio, relator do acórdão proferido do referido recurso:

“A relação jurídica Estado/contribuinte há de repousar, sempre, na confiança mútua, devendo ambos atuarem com responsabilidade, fiéis ao ordenamento jurídico em vigor.

No caso dos autos, a Recorrente, demonstrando inegável confiança no fisco e, portanto, havendo adotado postura de absoluta boa-fé, fez-lhe consulta e, a partir dela, adotou procedimento que, em última análise, veio a implicar antecipação do recolhimento do imposto. Enquanto isso, empresas congêneres agiam de modo diverso, tendo como data própria não a da emissão da nota fiscal para entrega futura, em se tratando de imposto diferido, mas da efetiva saída do produto industrializado. Eis que a ora recorrente, tomando conhecimento deste fato, voltou a consultar a Administração Pública e esta, então, modificando a postura anterior, tudo indicando diante da admissibilidade, como correto, do que vinha sendo praticado pelas demais empresas, acabou por consignar que a data propícia seria não a da expedição da nota fiscal, mas a da efetiva saída da mercadoria.

Senhor Presidente, este caso é exemplar no tocante à necessidade de adotar-se postura que estimule os contribuintes a acionarem o instituto da consulta e, ao mesmo tempo, atribua à Administração Pública uma maior responsabilidade ao respondê-las. De duas, uma: ou a Administração Pública não está compelida a atuar no âmbito da consultoria, ou está e, claudicando, pouco importando o motivo, assume os danos que tenha causado ao contribuinte. O que não se concebe é que, diante da normatividade da matéria, fique a Administração Pública, na hipótese de equívoco - que, afinal, para ela implicou inegável vantagem - deixe indenizar aquele que sofreu o correspondente prejuízo. Dizer-se que, na espécie, este não ocorreu é olvidar a perda do poder aquisitivo da moeda e, mais do que isto, a circunstância de precocemente haver o interessado desembolsado importância para satisfazer o tributo quando este ainda não era exigível. Reflita-se sobre a repercussão do fato diante dos efeitos da espiral inflacionária. Uma coisa é a antecipação voluntária, outra é a induzida por resposta do órgão próprio da Fazenda que, uma vez descumprida, acarretaria a lavratura de auto de infração, sujeitando o contribuinte às penalidades aplicáveis.

Conheço do recurso extraordinário e o provejo, fazendo-o, até mesmo, em prol da credibilidade do setor público. Reformo o acórdão atacado, para acolher o pedido ora formulado, ao qual atribuo o alcance de reparar os prejuízos sofridos, considerados os recolhimentos feitos pela Recorrente a partir da data em que obtida resposta à consulta. Apure-se o devido mediante cálculos do contador e levando em conta os elementos contidos nos

autos. Inverto os ônus de sucumbência fixados na sentença de folhas 199 a 204.”

Vê-se, portanto, que a responsabilização do Estado por dano tributário encontra-se em linha com a doutrina acerca da responsabilidade civil do Poder Público, já tendo sido reconhecida, inclusive, pelo Supremo Tribunal Federal.

Assim, com vistas a se evitar que os contribuintes sofram prejuízos em decorrência da prática de atos ilícitos por parte dos agentes fazendários é imperioso que se lhes reconheça o direito à indenização por parte do Estado, de todos os danos sofridos, inclusive o pagamento dos gastos com sua defesa técnica (subitem IV.3), bem como o ressarcimento de danos causados pela eventual não participação em licitações ou o não recebimento do pagamento decorrente de contratos administrativos.

## **V - Conclusão**

Por tudo o que restou acima aduzido, é imprescindível que pensemos em alternativas para a superação da corrupção que hoje está presente na atuação de parcela da fiscalização tributária.

Além das sugestões que apresentamos acima, as quais, diga-se, são apenas o ponto de partida para uma troca de ideias sobre o assunto em tela, poder-se-ia pensar também em um estudo mais detido sobre o funcionamento das autoridades administrativas americana e alemã, notórias pelas reduzidas estatísticas no que se refere à corrupção de seus agentes.<sup>42</sup>

<sup>42</sup> Cf. THURONYI, Victor. *Comparative Tax Law*. The Hague: Kluwer Law International, 2003, p. 207.