

DIREITOS E DEVERES DO CIDADÃO PERANTE O FISCO

JOSÉ DE AGUIAR DIAS

Refletindo sobre os deveres e os direitos do cidadão perante o fisco, percebemos que nessas relações se apresenta, conforme a sabedoria com que sejam tratadas, uma causa de perdição ou um ponto de apóio decisivo à salvação das sociedades políticas.

Um reputado especialista espanhol acentua, com muita ênfase, a profunda significação do direito financeiro em conexão com a realidade política e como elemento integrador da comunidade: “Não é possível que o homem de nossos dias creia no Estado em que vive ou contribua com lealdade e diligência à satisfação dos encargos públicos se a Administração não submete rigorosamente seus atos fiscais a uma ordem jurídica que infunda segurança nas suas relações com as economias particulares. Muitas vezes, a fraude não é senão uma rude e amarga reação contra um Estado em que se perdeu a fé. Pelo contrário, poucas molas tão eficazes como um sistema fiscal racionalmente organizado e justamente aplicado, para reorganizar a confiança do indivíduo na comunidade política a que pertence, e para que esta possa, sem dano para a economia e sem menoscabo aos direitos da pessoa, alcançar os fins a que propõe. “Em síntese, o mais vantajoso para o fisco será o regime em que o contribuinte não viva perpétuamente sob a ameaça da arbitrariedade.” (1)

Se Estado e cidadão passarem o tempo a discutir sobre a lisura dos respectivos procedimentos e, conseqüentemente, sobre o desacerto

da conduta do outro, nada se terá feito no sentido dessa situação ideal, em que a conciliação de interesses aparece como verdadeiro cimento de uma real e mais proveitosa harmonia, para o bem comum. Mais simples e mais prático é que ambos, simultaneamente, se convertam a esse credo e se disponham à contribuição que corresponde às suas responsabilidades e aos seus deveres.

A educação moderna banuiu dos currículos a instrução moral e cívica que foi, na minha geração, uma das matérias do curso primário. Se a formação que ela ensejava permitia o *ufanismo*, não era esse um defeito seu, mas da consciência em que se lançava a semente de um sadio patriotismo. As inteligências equilibradas aproveitaram da disciplina o a que ela realmente visava: a formação do civismo, que rejeita, por igual, os exageros do chauvinismo e a torpeza inominável daquilo que hoje conhecemos sob o sugestivo apelido de entreguismo.

Sempre lamentei, em longa experiência de Juiz, em que é viva e palpitante a significação de sua falta, a exclusão da instrução moral e cívica do ensinamento à infância. Vejo, sem alegria, mas com algum consôlo, que o problema não é só nosso e que aflige outros países, principalmente em matéria fiscal. Parece escrito por brasileiro para brasileiros o que vou lêr: “Não se pode exigir do francês, que nasce latino e descontente, o mesmo gênero de civismo fiscal dos americanos ou dos nórdicos, que são menos céticos e mais estáveis. Não há, entretanto, porque desesperar: cumpre-nos muito simplesmente adotar um sistema de formação cívica original, diferente da a que recorrem os anglos-saxões.

Como o jiu-jitsu, a formação moral é um combate em que as forças do inimigo são utilizadas para vencê-lo. É preciso, pois, utilizar as tendências mais fortes da mentalidade nacional para vencer as inclinações que devem ser combatidas.

A ausência efetiva de formação cívica em matéria fiscal, no ensino, deixa o campo livre ao nosso instinto de contradição, desde a mais tenra idade. E o pior é que o ensino da história o desenvolve. Os manuais que tratam do antigo regime discorrem complacentemente sobre o desperdício dos dinheiros públicos para o prazer dos monarcas, insistem sobre as malversações dos responsáveis e põem em relêvo a parte que teve a exasperação contra o fisco no furor com que o povo varreu as instituições desmoralizadas. A forma dêsse ensinamento nos impele a reagir, contra os males que sofre-

(1) F. SÁNZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, Madrid 1955, Prólogo, pág. XV.

(*) Conferência pronunciada no dia 19 de setembro de 1958, na Universidade Católica do Paraná.

mos em nossa época, não como cidadãos que reformam as instituições, mas como indivíduos que se revoltam...

“A formação cívica, em matéria fiscal, consistiria, logo de início, em restituir à sua verdadeira importância e ao seu contexto os movimentos populares do passado contra a fiscalidade. A monarquia de direito divino foi derrubada e o problema já não é de difundir o desgosto contra ela, para defender as instituições republicanas.”

“Conviria, pois, narrando às crianças exemplos convenientemente escolhidos, fazê-lo de maneira que o fraudador deixe de ser apresentado como o esperto que merece admiração e seja considerado como um desonesto, ridicularizado pelo fracasso.”

“O Estado tem, não só o direito, mas o dever de assegurar esse aspecto da formação cívica da infância. O senso da vida em sociedade, com efeito, não é inato, e é preciso inculcá-lo, no próprio interesse daqueles a quem é ministrado o ensino. Que o Estado prepare as crianças para se tornarem bons contribuintes é pelo menos tão legítimo como permitir que astuciosos fabricantes os preparem para se converterem em compradores do sabão Y ou do automóvel Z, através da distribuição de figuras ou de mata-borrões à saída das escolas.”

“A formação cívica só se recebe na escola. Durante toda a sua existência, com efeito, o homem é permeável às influências que os meios de informação exercem sobre ele. Dêsse ponto de vista, é lamentável que esses meios sejam empregados, na criança, quase que em sentido único. Os jornais denunciam a má gestão do Estado, ora com razão, ora sem ela. O Estado não reage para restabelecer a verdade dos fatos, como não toma a iniciativa de noticiar a amplitude e o interesse de suas realizações. No rádio do Estado, cronistas denunciam, cada dia, em hora marcada, os abusos administrativos, o que está certo, mas as crônicas para atrair a atenção do público sobre os esforços da administração e os problemas que elas defrontam não aparecem...”

“Esse problema de informação se apresenta em todos os domínios da atividade pública. Só esclarecendo o cidadão sobre a comunidade a que pertence se torna possível inculcar-se o espírito comunitário.” (2)

O quadro, salvo exageros de estilo, é exatamente o nosso. Deliberada, firmemente, como que obedecendo a um plano (em que não

(2) MAURICE LAURÉ, *Traité de Politique Fiscale*, Paris, 1956, pág. 384.

acredito, porque um plano pressupõe uma inteligência, ainda que perversa, e na opinião publicada de nosso país não se vê sinal disso, mas a expressão de ausência de civismo por ignorância, desorientação e incapacidade) nossos cidadãos têm sido conduzidos a um estado de espírito em que o respeito à autoridade constituída baixou ao mais profundo descrédito.

Se a execução de um plano (a mania indígena pela imitação o está chamando de *operação*) para simples melhoria do trânsito desperta na imprensa, no rádio e na televisão uma campanha de desmoralização do governo e um subversivo convite à desobediência aberta, quando, nessa providência, está claro o propósito de facilitar ao cidadão os meios de transporte e reduzir uma fonte de angústia coletiva, que dizer dos sacrifícios que a administração tem de exigir do particular, para acudir aos encargos do Estado?

De sua parte, certos elementos do governo abusam da publicidade pessoal, desprezando a relevante importância da tarefa da informação ao público, em que, não só o traz ao corrente do que é feito em proveito da coletividade, inteirando-o de como é gasto o dinheiro do contribuinte, como o faz sentir-se como responsável por esses resultados, como partícipe da gestão da coisa pública e como titular do direito de fiscalizar o procedimento dos governantes.

O restabelecimento do princípio da autoridade, sacrificado pela ausência de educação cívica, pelos desvários, nacionais e estrangeiros, da mística totalitária, pelos desmandos de administradores corruptos, sem temor de Deus e da cólera do povo, pelo sensacionalismo e sentido deformante dos órgãos de informação — um complexo de responsabilidades em que seria milagre o direito de atirar a primeira pedra — o restabelecimento do princípio da autoridade, dizia, o seu reforçamento por via de espontânea aceitação e não por imposição de restrições à liberdade, é a primeira exigência de um clima de vida normal para o regime e, conseqüentemente, para o funcionamento, em base de harmonia e não à feição de guerra de canibais, das relações do cidadão com o fisco.

Correspectivamente à obrigação de confiança, respeito, lealdade e acatamento, que incumbe ao cidadão, aos governantes cabe o dever de proceder com espírito de legalidade, de preservar a autoridade de que são guardiões, não através da supressão de liberdades, mas por imposição de uma conduta digna, por desprezo de vaidades, e da megalomania, em favor de realizações concretas, ainda que de reper-

cussão mais modesta, pela rigorosa probidade pessoal e funcional, pela seleção de valores na escolha de auxiliares, pois é preferível nomear os que a um orgulho mal orientado possam parecer ásperos censores ou inimigos, desde que honestos, leais e coerentes na censura ou na resistência aos seus atos, do que cercar-se dos chamados *yes-men*, que podem construir uma illusória e precária atmosfera de endeusamento e de infalibilidade, mas que são, foram e serão os fâmulos de todos os governos, mesmo quando se trate de requisitá-los para as baixas tarefas contra os que até ontem foram senhores dos seus serviços e objeto de sua homenagem, da sua dedicação e da sua incondicional aprovação.

Focalizado êsse dever comum, que importa uma transcendental, mas perfeitamente possível renovação ou, pelo seu conteúdo ético, uma verdadeira revolução de costumes, é tempo de particularizar o que cabe ao fisco e ao particular, na distribuição de suas responsabilidades.

O direito do fisco pode ser resumido no poder de tributar e os direitos dos cidadãos podem encerrar-se nas legítimas limitações a êsse poder.

O poder de tributar é pura emanção do consentimento do povo ao governo democrático e, por isso mesmo, corresponde a um mandato ou delegação, no interesse geral, para recolhimento dos recursos com que manter a coisa pública.

MARSHALL, das eminências pontificais de sua excelsa autoridade, emitiu o dogma de que o poder de tributar é o poder de destruir. A menos que se dê ao princípio simples expressão do propósito de dar ênfase à supremacia da União Federal sobre os Estados, em momento crítico da formação da grande República do Norte e, pois, com endêreço restrito a uma questão de ordem orgânica ou de política institucional e não de ordem tributária, a verdade a afirmar, que estará de não em contraposição à proposição de MARSHALL, é que, como disse o maior de todos os juizes norte-americanos, OLIVER HOLMES, o poder de tributar não é o poder de destruir.

O exímio FRANCISCO CAMPOS, que, por seu saber, é uma glória autêntica de nosso país, nos proporciona, a propósito do assunto, esta primorosa lição:

“O poder de tributar envolve, seguramente, o poder de destruir: somente, porém, no caso em que se trans-

ponha para o domínio do absoluto um poder, que é na prática ou efetivamente, e em primeiro lugar, condicionado por fatores de ordem moral, política, econômica e financeira. Somente a limitação jurídica não seria suficiente para impedir que o poder de tributar desenvolva ao extremo as virtualidades de abuso que nêle inquestionavelmente se contêm. Demais, a possibilidade de que o poder de tributar venha a produzir o efeito que teria o seu exercício de modo absoluto ou em toda a força da sua capacidade virtual, pressupõe, precisamente, o desaparecimento das barreiras de toda ordem, suscetíveis de se oporem ao seu desenvolvimento, ou de todas as condições práticas, efetivas, ou do *mínimum* de normalidade, absolutamente necessário para que possam funcionar os freios ou as limitações jurídicas, ainda que de caráter constitucional. Quando o poder de tributar é afetado por tão violenta alteração quantitativa, êle se altera também qualitativamente, deixando de ser o *poder de tributar* para ser tão-somente o *poder de destruir*. Êle sofreu uma profunda e radical transformação. Não é porque o governo a quem foi conferido o poder ordinário, comum ou razoável de tributar tributa de modo absoluto ou com a absorção total da matéria tributável, que êle tem o poder de destruir. Êle não destrói, porque tributa, ou êle destrói pelo tributo porque já dispõe, de modo amplo ou total, do poder de destruir, seja pelo tributo, seja por outros meios, talvez mais prontos, mais eficazes ou mais radicais do que a tributações. O “poder de tributar” não é, portanto, o “poder de destruir”. Ou somente o é quando já deixou de ser o poder de tributar, ou se transmutou, pela sua enfatuação quantitativa, em outra espécie de poder. Esta transmutação do poder de tributar pressupõe, com efeito, uma transformação de ordem mais geral. Quando ela chega a operar-se, já se operou a transmutação de todo o Poder. Se assim é, portanto, ou se a transmutação é geral, ou se é necessário que a própria natureza do Poder se transforme, para que um dos poderes possa apresentar-se sob forma ou espécie de degeneração tão radical, por que subsistiriam, ou ainda haveriam de subsistir, no-

centro da grande comoção, as garantias jurisdicionais instituídas precisamente na expectativa de que a ordem de coisas para que elas foram previstas continua, ou se conserva, ou se mantém dentro das suas coordenadas políticas, econômicas e morais?" (3)

Por sua vez, BIELSA, venerável mestre argentino repele, formalmente, o confisco:

"El impuesto no puede ser confiscatorio. En la duda se lo declara tal; esto es que la interpretación favorece al contribuyente. A esta palabra *confiscación* no se le ha dado siempre, ni en la jurisprudencia, ni en la ley, un sentido preciso para el derecho fiscal. Debe entenderse por confiscatorio, en opinión nuestra el acto que en virtud de una obligación fiscal determina una injusta transferencia patrimonial del contribuyente al fisco, injusta por su *monto* e por *la falta de causa jurídica*, o porque aniquile el activo patrimonial; en suma: cuando no es *justa ni razonable*. La confiscación que resulta de la aplicación de la ley impositiva, es entonces económicamente como la exacción, sólo que en vez de ser ilegal es inconstitucional. La interpretación debe hacerse em *favor del contribuyente*, interpretándose que la Constitución garantiza uno de los derechos mas firmes y protegidos, el derecho de propiedad".

Este moderno sentido da jurisprudência e da doutrina veio corrigir o obsoleto dogma de Marshall de que "the power to tax is the power to destroy" contendo o poder fiscal nos seus justos limites e revelando, ao mesmo tempo, o sentido categórico da antítese — propriedade x confisco". (4)

Se não é o poder de destruir, até porque, aplicado às suas últimas conseqüências práticas, nas relações entre o fisco e cidadão, equivaleria o princípio à imerecida consagração do homem que matou a galinha dos ovos de ouro, muito menos se permite ao poder de tributar a justificação de uma guerra entre as unidades federais

(3) *Direito Constitucional*, Rio, 1956, pág. 46.

(4) *Nociones preliminares de derecho fiscal*, Buenos Aires, 1944, pág. 60.

entre si ou entre elas e a União, o que acarretaria a extinção do regime federativo ou, pelo menos, uma crise de perigosas proporções para o sistema.

É o insigne FRANCISCO CAMPOS que ensina magistralmente qual a razão e alcance dos dispositivos constitucionais em que se veda a tributação recíproca de bens, rendas e serviços, estabelecendo a imunidade tributária das unidades federadas e da União.

"O fundamento ou razão de ser dessa cláusula constitucional se encontra na particularidade própria ou no caráter específico do regime federativo. A organização deste regime é extremamente complexa. Nela as funções governamentais ao invés de concentradas num único órgão ou num só poder, coalescem em tórno de dois centros políticos e administrativos, cada qual autônomo na esfera reservada à sua competência, e, embora coexistindo no mesmo território, mantém, um em relação ao outro, a mais completa independência em tudo quanto incida sob a capacidade de decisão que lhes é imputada no instrumento constitucional". (5)

E prossegue:

"A garantia de sobrevivência do regime federativo, além das virtudes de tolerância e de compreensão recíproca, tanto mais essenciais quanto mais numerosas e complexas as relações de vizinhança, depende, em grande parte, do cuidado, do zelo e da minúcia com que se tenha havido o legislador constituinte na formulação, se possível expressa, e em linguagem que, pelas suas inflexões, não dê lugar a deslizamentos ou ambiguidades de sentido, não somente das atribuições concretas que pretende deferir a cada um dos governos, mas, igualmente, dos princípios ou postulados fundamentais, e, de modo positivo, as proibições, limitações ou restrições ao tráfego dos poderes no espaço comum reservado à sua circulação. Das regras gerais do tráfego, implícitas em todos os regulamentos de polícia da circulação, a mais importante de todas é, porém,

(5) *Ob. cit.*, pág. 18.

inquestionavelmente, a que veda aos transeuntes obstem uns aos outros o legítimo exercício da sua atividade, ou, que sob a aparência de estarem exercendo o seu direito, procurem impedir, obstruir ou anular o equivalente direito do vizinho.

É o que se dá no regime federativo. Implícita ou expressa, é consubstancial a êle a regra de que nenhum dos poderes ou dos govêrnos, de cuja associação se compõe a sua unidade, deve interferir nas atividades legítimas do outro, nem diretamente, nem por vias indiretas, oblíquas ou furtivas, poderá criar óbices, embaraços, tropeços, ou empecilhos ao exercício das suas funções constitucionais, e, sobretudo, onerar, de qualquer maneira, diminuir ou destruir a eficácia dos meios ou instrumentos necessários ou adequados à ação dos seus órgãos na órbita constitucional da sua competência.” (6)

Sustenta-se, hoje, em jurisprudência vitoriosa, a tributabilidade de contratos e serviços de autarquias. Temos oposto firme oposição a êsse modo de ver e conforta-nos a orientação tê-la defendida por um jurista do porte de FRANCISCO CAMPOS:

“As crescentes necessidades da administração pública, particularmente depois que a ênfase ou a acentuação tônica passou a incidir mais sôbre as novas funções, as chamadas criadoras, de educação, de assistência sob tôdas as formas imagináveis, de cultura e de bem-estar público, do que sôbre as funções negativas ou clássicas e tradicionais do Estado, levam, naturalmente, as diversas agências tributárias, nos regimes duais ou plurais de govêrno, à medida que se avoluma a economia pública à custa da particular, a considerar, à vista da progressiva escassez de matéria constitucionalmente tributável, a tentadora possibilidade de, reciprocamente ou uma contra a outra, lançarem as suas redes nos reservatórios em que sobe continuamente o nível da economia pública do vizinho. Ora, não seria suscetível de duração o regime federativo se se permitisse às

(6) *Ob. cit.*, pág. 19.

entidades entre as quais se acha repartida a substância do govêrno a tributação recíproca dos bens, dos serviços e das rendas. É óbvio que, admitida a extravagante permissão, a nenhum govêrno seria dado exercer com independência as suas funções. Mediante a tributação, êles se controlariam uns aos outros, acabando por se mutilarem reciprocamente, por se obstem mutuamente no desempenho dos serviços públicos, por se impedirem na liberdade necessária ao exercício do poder, sobretudo quanto à medida ou extensão das suas iniciativas. No regime federativo é essencial que um dos govêrnos não possa regular as atividades do outro. O poder de regulamentar envolve o de constringer, limitar, reduzir, ou cercear. E não existe instrumento mais eficaz de regulamentação do que o poder de tributar. Quem tributa pode constringer, limitar, reduzir, cercear, impedir, obstruir ou anular as faculdades do tributado. Na discricão de quem tributa está a escolha da natureza e da medida do tributo. O poder político que passasse a incidir sob a competência tributária de outro, estaria, inquestionavelmente, a êste avassalado, submetido à sua mercê, dependente da sua vontade, escravo das suas exigências, arregimentado ao seu serviço, com a própria subsistência material ameaçada, incapaz de deliberar sôbre os fins, por não ser senhor dos meios e instrumentos necessários à sua realização”. (7)

A imunidade tributária recíproca, na Constituição de 1891, foi sempre entendida como abrangedora dos serviços públicos concedidos. Pelas constituições de 1937 e 1946 essa imunidade foi retirada, como princípio, para constituir objeto de lei especial, aliás em forma de isenção, o que coloca o problema nestes têrmos: o Congresso Nacional pode estabelecer a isenção para os serviços federais, mesmo em relação a tributos estaduais mas os congressos estaduais hão de limitar as isenções à esfera restrita do seu poder de tributar, o que vale dizer que não podem isentar de tributos reservados à União.

Assim como pode dar, o legislador pode retirar a isenção. Mas é universalmente aceito que, concedida a isenção em consideração

(7) *Ob. cit.*, pág. 21.

de um ato ou serviço (*for consideration*, dizem os norte-americanos) não pode ser retirada senão depois de executado o ato ou completado o prazo de execução do serviço.

“Outra condição ao exercício do poder de tributar é que o tributo tenha finalidade pública. Nesse sentido, dizem os especialistas:

“O tributo que não tiver finalidade pública não é impôsto. A finalidade pública representa, no impôsto, um fator essencial. O que seja “finalidade pública”, é matéria a ser decidida pelo Legislativo, mas essa decisão está sujeita a revisão dos tribunais. Se se permitisse ao Legislativo lançar qualquer imposição legal com o nome de impôsto, êle disporia de poder ilimitado para espoliar os cidadãos (*Cole v. La Grange*, 113 U.S. 1, 5 S. Ct. 416, 28 L. Ed. 896 (1884). Priva cidadão de sua propriedade sem o adequado processo legal o impôsto sem finalidade pública que representa mera transferência compulsória de propriedade de uma para outra pessoa, atuando o Governo como agente da transferência”. (8)

O princípio da legalidade, por seu lado, representa uma das mais sólidas garantias do cidadão contra o abuso ou desvio do poder de tributar. “Com inteira razão se diz, observa EMÍLIO CROSA, que o direito constitucional foi gerado do direito financeiro; e, historicamente, os povos, que depois instituíram em seu ordenamento uma verdadeira democracia, primeiramente reinvidicaram o direito financeiro que não os legislativos, ou seja, o direito de consentir nos impostos, antes do direito de aprovar as leis”. (9)

Consiste o princípio da legalidade em verdadeira réplica, no direito fiscal, da regra fundamental do direito penal, conhecida sob a mesma denominação e que se enuncia pelo conhecido *nulla pena, nullum crimen sine lege*, isto é, não há incidência, quer no direito penal, quer no tributário, sem prévia lei que estipule a obrigação a ser cumprida ou o preceito a ser observado. Acresce, para a obrigação tributária, a condição de que conste do orçamento.

Como lição de mestre, é adequado invocar o ensinamento de BILAC PINTO:

(8) LAWRENCE B. EVANS e CHARLES G. FENWICK, *apud* BILAC PINTO, *ob. cit.*, pág. 179.

(9) *Lo Stato democratico*, Turim, 1946, pág. 218.

“O princípio da legalidade em matéria fiscal, que emana da nossa organização constitucional, tem como decorrência, por um lado, que só pôde ser atribuída uma carga tributária a uma pessoa física ou jurídica mediante o comando de uma lei, e, por outro, que o Estado não tem nenhum direito além daquele que a lei expressamente lhe concede.

A natureza estritamente legal do crédito do impôsto não permite que a competência das autoridades fiscais, para fins da fixação do conteúdo desse crédito e de sua atribuição ao sujeito passivo, seja exercida de modo discricionário.

Estando o crédito do impôsto rigorosamente vinculado à Lei, tôdas as condições para o seu nascimento têm necessariamente que estar definidas e estatuídas na norma legal substantiva, a saber: a) o fato gerador, b) o valor do tributo, c) o devedor do impôsto, e d) o credor do impôsto.

A admissão da tese de que as autoridades fiscais podem opor uma apreciação econômica à definição legal do fato gerador ou que lhes é facultado eleger, por meio de critérios econômicos subjetivos, um devedor do impôsto diverso daquele a quem a lei atribui a obrigação de pagar o tributo, equivale a esvaziar o princípio da legalidade do seu conteúdo. A substituição do critério jurídico, que é objetivo e seguro, pelo do conteúdo econômico, que é subjetivo, incerto e elástico, na qualificação do fato gerador e no processo de sua atribuição a uma pessoa física ou jurídica, implica trocar o princípio da legalidade por cânones de insegurança e de arbítrio, incompatíveis com o sistema constitucional brasileiro”. (10)

A observação última merece reserva, porque provoca o debate sobre o problema da interpretação da lei fiscal. Seria impróprio reduzi-lo a uma informação completa nesta oportunidade. Mas é possível sintetizar que, conforme preleciona o douto RUBENS GOMES DE SOUSA, (11) a doutrina, em matéria de interpretação das leis fiscais,

(10) *Ob. cit.*, pág. 73.

(11) RUBENS GOMES DE SOUSA, *Compêndio de Legislação Tributária*, Rio, 1952, pág. 54.

passou por três fases, a da interpretação apriorística, consagrada nos princípios *in dubio contra fiscum* ou *in dubio pro fiscum*, correspondentes à posição dos doutrinadores dessa fase: a da interpretação literal ou estrita, teoria relacionada à concepção do direito tributário como direito excepcional; e, finalmente, a da interpretação moderna, que chamaremos de *funcional*, por servir, antes de tudo, à preocupação de integrar a lei no sistema jurídico e extrair dela tudo o que efetivamente contem. O eminente professor GOMES DE SOUSA enumera os princípios a que deve o intérprete obedecer:

- a) — Podem ser adotados todos os métodos ou processos de raciocínio que conduzem à realização integral das finalidades da lei;
- b) — Os atos, fatos, contratos ou negócios previstos nas leis tributárias como base de tributação devem ser interpretados de acordo com os seus efeitos econômicos e não de acordo com a sua forma jurídica; este é o princípio básico e dele decorrem os restantes;
- c) — Os efeitos dos atos jurídicos, contratos ou negócios, sob o ponto de vista do direito tributário, são os que decorrem da lei tributária e não podem ser modificados ou alterados pela vontade das partes, ao contrário do que acontece no direito privado, em que as partes, pelo menos em certos casos, podem alterar ou modificar os efeitos jurídicos dos atos, contratos ou negócios, mudando-lhes a forma embora sem lhes alterar a substância;
- d) — Por conseguinte, dois atos, fatos, contratos ou negócios, cujos efeitos econômicos sejam idênticos, devem produzir efeitos tributários também idênticos, muito embora as partes lhes tenham atribuído formas jurídicas diferentes;
- e) — Finalmente, a circunstância de um ato, fato, negócio ou contrato ser juridicamente nulo; ou mesmo ilícito, não impede que esse ato, fato, negócio ou contrato seja tributado,

desde que tenha produzido efeitos econômicos. Este ponto não tem sido bem compreendido pela jurisprudência, que parece adotar a idéia errônea de que o fato do Estado tributar os resultados de uma atividade ilícita, ilegal, ou proibida, importaria em legalizá-la, ou significaria que o próprio Estado estaria tirando uma vantagem econômica da referida atividade: é o caso, p. ex., do acórdão do TFR decidindo que os lucros do chamado “jôgo de bicho” não incidem no imposto de renda (RFLF — 1951/980). Essa maneira de entender é inexata: a lei fiscal tributa uma determinada situação econômica, e portanto desde que esta se verifique e devido o imposto, pouco importando as circunstâncias jurídicas em que se tenha verificado. O primeiro dos princípios acima referidos, isto é, aquêles que diz que todos os métodos ou processos de raciocínio são admissíveis em direito tributário, levanta entretanto um problema no que se refere ao método ou processo de interpretação por analogia, que é o que procura encontrar um ponto semelhante entre duas coisas diferentes em sua essência. Justamente por se tratar de coisas diferentes, sustenta-se que a aplicação da analogia à interpretação do direito tributário daria como resultado a exigência de tributos sem lei, isto é, em casos diferentes daqueles que a lei tenha previsto. Por este fundamento existem decisões judiciais considerando a interpretação por analogia inadmissível no direito tributário (TRF: RDA 15/129; STF, RF 92/206). Entretanto, é preciso distinguir entre a analogia por extensão e a analogia por compreensão: a primeira é a que, partindo de um texto de lei, cria uma norma jurídica nova e a aplica-

da uma situação diferente da prevista na lei; a segunda é a que, partindo de um texto de lei, faz incluir nêle as situações análogas, embora não expressamente referidas no texto. Por conseguinte, a analogia por extensão que é admissível no direito tributário porque implica em criar tributos sem lei, o que, como já vimos (§ 13 “a”), é proibido até mesmo pela Constituição. Ao contrário a analogia por compreensão é admissível, porque não cria direito novo mas apenas completa o alcance do direito existente: aliás, se rejeitássemos esta forma de analogia, voltaríamos a exigir que a lei tributária enumerasse expressamente todos os casos”.

Ligada intimamente ao tema de nossa palestra apresenta-se, agora, a questão do momento a partir do qual se investe o fisco no direito de cobrar o tributo e, correspectivamente, assume o contribuinte a obrigação de satisfazê-lo. Chama-se lançamento o ato através do qual se procede à verificação da ocorrência do fato gerador do impôsto, à respectiva avaliação e conseqüente criação do débito fiscal individualizado (12).

A doutrina ainda não se tranquilizou sôbre o caráter, se constitutivo, se declaratório da obrigação tributária. Mas o certo é que, conforme assinala o douto especialista, GILBERTO DE ULHÔA CANTO, o lançamento constitui “a forma de aplicação, em concreto, a determinado contribuinte, com referência a situação específica de fato, de uma norma legal abstrata” (13).

Aceitamos, a êsse respeito, a opinião de FOUROUGE, endossada por BILAC PINTO:

“Muito se tem escrito sôbre a natureza jurídica do ato de lançamento do impôsto, porém nos inclinamos a considerar mais acertada a opinião que lhe atribui caráter declarativo. Isso, no entanto, não significa que se

(12) GILBERTO DE ULHÔA CANTO, *Temas de Direito Tributário*, Rio, 1955, pág. 196.

(13) Autor e *ob. cit.*

trate de um ato secundário, seus efeitos são fundamentais.

A obrigação nasce ao produzir-se a situação que dá lugar à obrigação de pensamento, segundo a lei porém adquire condições de liquidez e torna-se exigível ao realizar-se o lançamento.

Assim, por exemplo, a obrigação de pagar o impôsto sucessório nasce com a morte do de “cujus”, por ser êste o fato jurídico que a lei considera como causa do impôsto, porém não se tornará exigível até que a repartição fiscal realize a liquidação correspondente ou transcorra o tempo — que a lei marque para o pagamento.

São, pois, duas circunstâncias distintas e de conseqüências diferentes: em virtude da primeira — nasce a dívida do impôsto, pela segunda ela se torna líquida e exigível” (14).

Concretiza-se, pois, o lançamento em verdadeiro ato administrativo, a respeito do qual convém assinalar, por importante, que, se dêle derivou direito subjetivo individual, se torna irrevisível, salvo caso de nulidade, por qualquer dos vícios que podem infirmar os atos jurídicos em geral.

Consideração relevante a fixar é a relativa à retroatividade da lei tributária, questão que tem sofrido o efeito de certa confusão. Concordamos com o que a seu propósito escreve o douto ULHÔA CANTO.

“É ponto indisputável, que ninguém tem o direito adquirido à estabilidade das leis no sentido de que a ninguém compete alegá-lo para impedir ao legislador que modifique a norma legal existente. Negá-lo seria impedir a evolução jurídica, que a cada passo encontraria situações reguladas pelas leis anteriores. E, no plano especializado que nos interessa, do direito tributário, foi JÊZE, ainda uma vez quem deu adequada aplicação dessa teoria, afirmando que o direito adquirido não ocorre quanto à permanência das normas fiscais, ocorre todavia quanto à aplicação já feita dessas normas a um

(14) *Ob. cit.*, pág. 65.

determinado contribuinte, para um dado período, de sorte que, se é certo que a lei pode ser modificada para que venha a regular uma situação jurídica de modo diverso, não menos certo que o contribuinte pode exigir a estabilidade da situação jurídica individual, pessoal, que para êle decorreu de aplicação da lei anterior ao seu caso concreto, para o exercício ou período, ou campo impositivo, de que se trata” (15).

Para o contribuinte, apresenta enorme interesse a distinção entre imposto e taxa porque, uma vez estabelecida significa, muitas vezes, a ilegalidade da exigência fiscal: — com efeito, os especialistas noticiam que essa distinção freqüentemente deixa de ser observada pela lei fiscal. A lição de FRANCISCO CAMPOS, magistral como sempre, conclui que:

“O elemento característico da taxa é a relação de dependência existente entre ela e uma prestação especial do ente público. Esta prestação condiciona, quando se trata de taxa, o nascimento da dívida tributária. Quando a imposição tributária é incondicionada, não se subordinando à prestação de nenhuma utilidade ou de nenhum serviço especial por parte do Estado ao contribuinte, trata-se de imposto propriamente dito; quando, ao contrário, existe uma relação imediata entre uma prestação particular do ente público em favor do contribuinte e o dever por parte deste de pagar uma contribuição fiscal, de maneira que esta tenha naquela prestação o seu fundamento ou a sua razão jurídica, trata-se de taxa e não de imposto propriamente dito. (16)

Adiante, o mestre esclarece que:

“O que, em suma, caracteriza e define a taxa é o fato de que a ela corresponde uma prestação especial do ente público, subordinado a esta prestação, que pode ter caráter forçado ou ser voluntariamente requisitada ou provocada pelo indivíduo, o nascimento da dívida tributária representada pela taxa. Não é necessário que

(15) *Ob. cit.*, pág. 425.

(16) *Ob. cit.*, pág. 250.

haja entre a taxa e a prestação uma exata equivalência de valores, podendo o Estado fixá-la levando em conta outras considerações de utilidade, que a elevam a uma soma superior ao custo real do serviço ou à estimação do benefício que ela representa efetivamente para o contribuinte”. (17)

Tem o contribuinte direito à restituição do tributo indevidamente pago. É freqüente, na defesa do fisco, para excluir a restituição, invocar-se o art. 965 do Código Civil, segundo o que não cabe repetição do que se pagou voluntariamente, senão quando se prova que se pagou, por erro. A doutrina mais autorizada repele essa interpretação:

“O artigo 965 do Código Civil refere-se apenas a uma hipótese determinada de pagamento indevido, ou seja, a hipótese de ter sido voluntário o pagamento. Neste caso, diz o Código, é que aquêle que repete deve provar que pagou por erro.

A obrigação de restituir é, porém, imposta, como regra geral, no artigo 964, a todo aquêle que recebe o que lhe não é devido.

Do pagamento de um imposto não se pode nunca dizer que seja voluntário, como quer o artigo 965 do Código. O imposto é pago sob coação da lei, e para que exista esta coação basta que exista a lei que cria a obrigação, de cujo inadimplemento resultam a ação executiva e os vários entraves criados à atividade do devedor omissor.

É a falta de causa que decorre a obrigação de restituir o imposto, e para reavê-lo aquêle que o pagou não necessita provar o erro, decidiu com acerto o Tribunal de Apelação de São Paulo, acórdão de 20 de março de 1939.

MELO ROCHA, Revista de Crítica Judiciária, VII, — 541/70, desenvolve com muita proficiência a tese, e TESORO, Principi di Diritto Tributario, 145, invocando a norma geral de que todo pagamento — pressupõe uma dívida e que aquêle que é efetuado sem ser devido é repetível, observa com propriedade que este é um princí-

(17) *Ob. cit.*, pág. 251.

pio com pleno valor em todos os ramos do Direito Privado e do Direito Público: assim, também nas obrigações tributárias, prevalecem tal regra e aquela segundo a qual quem por erro ou cientemente recebe o que não lhe é devido está obrigado a restituí-lo àquele de quem indevidamente o recebeu.

Subsiste, pois, para o Estado, a obrigação de restituir o impôsto, quando se verifica que o estabeleceu, cobrou e recebeu sem ter o direito de fazê-lo; e, para quem pagou o impôsto assim cobrado indevidamente, o direito de repetí-lo". (18)

O dever principal do cidadão para com o fisco é o dever de lealdade. É difícil, muitas vêzes, guardar serenidade ante sistemas odiosos e observar as normas da estrita qualidade em face da espoliação. GIORGIO DEL VECCHIO pode ser citado com muita adequação: (19)

"As fraudes têm freqüentemente por motivo a sêde de lucro (que por sua vez brota de diversas paixões), ou então o desejo de escapar de deveres mais ou menos gravosos, por exemplo, fiscais.

Quando êstes parecem excessivos, a fraude, embora sujeita a severas sanções, afigura-se geralmente menos odiosa; o que explica como em tais ilícitos incorrem pessoas que seriam incapazes de outros delitos (98). Os sistemas fiscais são muitas vêzes defeituosos na realidade: entre as várias espécies da justiça, a tributária é por ventura a de mais difícil atuação. E quanto mais os preceitos fiscais se distanciam dos princípios da equidade, tanto menos se pode esperar sinceridade absoluta nas declarações dos que devem submeter-se-lhes. A justificação ética da fraude não pode aliás admitir-se, mesmo em tal matéria; salvo se se trata de encargos impostos por um poder absolutamente ilegítimo, que se exercite com violência ou ameaças (até as formas vio-

(18) FRANCISCO CAMPOS, obra e loc. citis.

(19) A verdade na Moral e no Direito, Braga, 1954, pág. 73. Em nota, acrescenta: "A questão *utrum sit licitum defraudare tributa* (se é lícito fugir aos tributos) foi discutida por exemplo por C. BILLUART", *Tratatus de jure*

lentas da extorsão ou da vingança), pois em tal caso seria lícita à vítima a defesa, ainda que enganando. *Vim* não só *vi*, mas também *dolo repellere licet*".

et justitia, Dissert. VII, art. III (Veneza, 1788, t. II, págs. 168 e segs.), onde refere várias opiniões a respeito dos impostos injustos ou excessivos. Entre os modernos, P. DETOURTOULON observou: Trouver un moyen pour ne pas donner à l'État ce qu'il réclame, se soustraire à l'Impôt dans le sens le plus large du mot, est-ce un acte aussi répréhensible que s'approprier de la chose d'autrui? On ne le pense pas; personne ne refusera de serrer la main à un fumeur qui aura passé se provision de cigares en fraude des droits de douane, surtout s'il ne s'est pas fait prendre. Les contrebandiers mêmes jouissent d'une certaine sympathie (*Les trois justices*, Paris, 1933, 230). La fraude à l'Impôt, reste un délit mixte, tenant à la fois du vol et de la désobéissance, ce qui explique le doute qui subsiste dans les consciences et dans l'opinion (págs. 233). ("Encontrar meio de não dar ao Estado o que êle pede, subtrair-se ao impôsto no sentido mais lato da palavra, será tão repreensível ação como apropriar-se da coisa alheia? Ninguém assim pensa, nem recusará apertar a mão ao fumador que eximiu aos direitos aduaneiros uma provisão de cigarros, sobretudo se êle não apanhado... Os próprios contrabandistas gozam de certa simpatia". — "A fraude ao impôsto continua sendo um delito misto, participando do furto e da desobediência".) Cfr. G. LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal* (Paris, 1944): La fraude fiscale est un phénomène psychologique général que l'on retrouve dans tous les pays et, dans chacun d'eux, d'une façon constante, bien qu'à degrés divers, dans toutes les classes sociales (pág. 247). Il n'y a sur ce point, tout au moins en France, aucune réprobation collective, aucune coercion sociale sur l'individu. Par suite, c'est au droit qu'il appartient de réagir contre une telle tendance (pág. 248). ("A fraude fiscal é fenômeno psicológico geral, que se encontra em todos os países, e de modo constante, embora em diferente grau, em tôdas as classes sociais de cada um dêles". Não há neste particular, ao menos em França, qualquer reprovação coletiva ou coerção social sobre o indivíduo. Conseqüentemente, pertence apenas ao Direito reagir contra semelhante tendência"). Em seu prefácio ao livro LEROUGE, sublinhou com agudeza G. RIPERT as características especiais das leis fiscais, onde há sempre, pelo menos na aparência, algo arbitrário: La règle fiscale est imposée par l'État qui se trouve à la fois être l'auteur et le bénéficiaire de la règle (pág. XV). ("A norma fiscal é imposta pelo Estado, como seu autor e beneficiário a um tempo"). E aí explica por que razão o contribuinte não considera tais leis a par das outras na obrigatoriedade. V. ainda, de RIPERT, *Le déclin du droit* (Paris, 1949): Chaque contribuable se déclare en état de légitime défense contre le fisc. Les gens les plus honnêtes n'hésitent pas à signer des déclarations inexactes (pág. 106). ("Cada contribuinte declara-se em situação de legítima defesa contra o Fisco. As pessoas mais honestas não hesitam em assinar declarações inexatas"). E' opinião divulgada a de que o próprio legislador em muitos casos estabeleceu percentagens de impôsto excessivamente altas, prevendo a mentira parcial dos contribuintes, a qual estaria assim quase justificada. O que mostra como são gravemente anormais as relações entre os sistemas tributários e a consciência pública, Cfr. M. MARSILI LIBELLI, *La moralità nelle azioni economiche* (no vol. collective *La moralità e le professioni*, Florença, 1934, págs. 119 e segs.); G. MATTERN, *Steuermoral* (separata de "Steuer und Wirtschaft", ano XXXI, n.º 9, Munique, 1954). Contra os argumentos aduzidos para justificar a fraude fiscal, v. especialmente C. SCALTEUR, *La devoir fiscal* (Bruges, 1950).

O problema envolve, como se vê, certa complexidade, impondo a observação de distinções sem as quais a solução simplista comprometerá um acertado tratamento da questão.

O douto professor BILAC PINTO nos oferece o quadro dessas distinções, ao dissertar: (20)

“Os contribuintes podem, por três modos, procurar diminuir sua carga fiscal: pela economia fiscal (l'épargne fiscale), pela evasão fiscal (éluder l'impôt) e pela fraude fiscal (fraude fiscale).

Vejamos como WURLOD conceitua cada uma dessas modalidades:

- a) Fraude é a atitude de um contribuinte que, em virtude da lei, deve certo imposto, mas impede que as autoridades lhe determinem o montante. Se o imposto não foi pago, deve isso ser atribuído ao fato de ter havido burla da parte do contribuinte, que não permitiu que o fisco tomasse conhecimento da dívida existente. Este ato tem sanção penal. Por exemplo: o contribuinte deixa de declarar toda a riqueza de que é proprietário. É importante ressaltar que, no momento em que a fraude é cometida, os fatos geradores já se realizaram: a fraude não influi, portanto, no nascimento do crédito do imposto.
- b) O ato que permite a evasão fiscal é de natureza bem diferente. É a atitude de uma pessoa que, de uma vez e abertamente, cria os fatos geradores de modo que o imposto, que seria normalmente devido em situação econômica semelhante, deixe de nascer ou nasça de maneira diferente. Por exemplo, certa pessoa institui uma fundação, conservando-lhe o controle — mais ou menos direto, e divide, assim, seu patrimônio em duas partes. Nasceram, desde então, dois créditos de imposto, calculados à razão de taxas mais favoráveis. Por esse meio, o contribuinte diminui o

imposto que normalmente teria que pagar sobre todo o seu patrimônio.

Verificamos, então, por um lado, que, ao contrário do caso da fraude, foi o nascimento do crédito do imposto, deste modo, alteração. O ato de evasão se realiza no momento em que a pessoa ainda não é contribuinte, em que o imposto em questão ainda não é devido. Parece, por outro lado, não existir fraude alguma no momento da declaração do imposto, ao apresentar ao fisco os fatos geradores tais como eles realmente se constituíram. Seria evidente contra-senso exigir de um contribuinte que, por exemplo, institui uma fundação com o fim de evasão fiscal, que declare inexistente aquilo que válidamente criou! Ao contrário do fraudador, o que comete a evasão fiscal parece, portanto, agir completamente às claras.

- c) — As observações concernentes à evasão valem também para a “economia fiscal”. Trata-se, de fato da atitude de uma pessoa que, ainda não sendo contribuinte, procura diminuir a quantia que deverá pagar, modificando o nascimento do crédito do imposto. Por exemplo, um pai dá a seus filhos parte do seu patrimônio, a fim de evitar pagar imposto calculado à razão de uma taxa progressiva elevada.”

Entretanto, para o ilustre GILBERTO DE ULHÔA CANTO: “a evasão — ocultação de matéria ou fatos imponíveis —, pode e deve ser impedida pelo fisco, porque pressupõe violação à lei tributária que determina a consideração de elementos integrais e exatos. Mas simples fuga à incidência — através da utilização de deduções, abatimentos, ou favores — legalmente assegurados —, mesmo que se evidencie o simples propósito, mediante a adoção de uma forma lícita, atenuar o ônus tributário, essa não pode ser excluída pelo enunciado de uma causa jurídica comercial diversa da que normalmente inspira a operação, tal como

definida na lei civil, ou de outra índole peculiar. (21)

Parece-nos haver entre os dois eminentes doutôres apenas um desencontro de expressão, porque o pensamento é um só: a reprovação à fraude fiscal e a admissão de recursos lícitos para escapar à incidência, como podemos ver nesta conclusão de D'Angelillo: "Do precedentemente exposto, resulta evidente que ocorre distinguir duas formas de fraude fiscal.

"Antes de tudo, a fraude de fato, que consiste em representação de realidade diversa da efetiva, mediante atos que são em si mesmos ilícitos, como, por exemplo, falsificação de documentos, dupla contabilidade, declaração inverídica e expedientes semelhantes.

"Em segundo lugar, há a fraude que se poderia chamar pseudo-fraude pela simples razão de que fraude não é, embora lhe tenha aparência. Nestes casos, procura-se pagar impôsto menor, sem levar a efeito os atos necessários para conseguir em tudo e por tudo determinado efeito (22). Não seria inadequado tratar o problema à luz da noção do abuso de direito. A fraude fiscal se identificaria, assim, com o abuso de direito por parte do contribuinte e constituiria, na violação dos seus deveres, falta idêntica à que representa, na ordem dos deveres do fisco, o abuso do poder de tributar, como, por exemplo, o confisco.

E aqui estamos no ponto de partida. Para que consigam bons resultados com a lei, a tributária, como qualquer outra, não basta a sua letra ou a disposição de punir o infrator. É preciso, mais do que tudo, contar com a aceitação dos que lhe devem obediência, com o que KARL MANNHEIM erige em verdadeira base social:

"Normalmente a sociedade é a fonte da auto-estimação ou amor próprio, porque o orgulho que inspiramos a nós mesmos nos é cuidadosamente ensinado por todo o sistema educativo. A sociedade mantém sua influência graças ao poderoso desenvolvimento desse orgulho e amor próprio. Uma pessoa sem amor próprio, que já não se interessa em si mesma, tende à desagregação da personalidade. O amor próprio estimulado tão cuidadosamente é o fator que modela nossa conduta. Diz-nos: "Não és um cavalheiro, a menos que jo-

(21) *Ob. cit.*, pág. 192.

(22) *Le frodi fiscali*, Milão, 1952, pág. 319.

gues respeitando as regras do jôgo". Apelamos para o orgulho da pessoa — neste caso um orgulho relacionado com a posição social — a fim de obter um tipo bem definido da reação...

"A fonte desse orgulho pode variar de sociedade para sociedade. Nenhuma, porém, pode sobreviver, se não forma em seus membros esse núcleo de segurança e aprumo". (23)

(23) KARL MANNHEIM, *Libertad, Poder y Planificacion Democratica*, México, 1954, pág. 368.