



# O ESTATUTO MÍNIMO DO CONTRIBUINTE

*Fernando Facury Scaff<sup>1</sup>*

## SUMÁRIO:

- I. De que Direito Estamos Falando?
  - II. Porque Estatuto *Mínimo* do Contribuinte?
  - III. O Princípio da Reserva Legal
  - IV. O Princípio da Tipicidade
  - V. O Princípio da Vedação ao Confisco
  - VI. Princípio do Sigilo da Comunicação de Dados Bancários
  - VII. O Princípio da Proporcionalidade
  - VIII. Conclusões
- Bibliografia

<sup>1</sup> Advogado, Doutor em Direito pela USP, professor das Universidades: Federal do Pará (graduação e mestrado), Federal de Pernambuco (mestrado e doutorado) e da Amazônia (mestrado); e-mail: ffscaff @supridados.com.br



## I. De que Direito estamos falando?

1. O Direito é um produto cultural de uma certa sociedade. Não é haurido do céu, ou revelado por sábios juristas que o tenham descoberto em prateleiras empoeiradas de bibliotecas medievais. Decorre de nossa história de vida<sup>2</sup>.

A assertiva de que o *Direito é um produto cultural* nos leva a constatar que não existe *um* Direito, mas *Direitos*, fruto das diversas variações possíveis em um grupamento humano: econômicas, temporais, espaciais, psíquicas etc.<sup>3</sup>.

Desta forma, não se há de falar na existência ontológica do Direito, mas de *um* Direito datado de conformidade com uma certa sociedade, em um dado período de tempo, de acordo com a *cultura* desse tempo<sup>4</sup>.

2. Logo, ao tratarmos de Direito, somos obrigados a mencionar de que Direito se trata. E, para a presente análise, deve-se alertar o leitor para o fato de que se está a falar do Direito brasileiro, construído para a Constituição Federal de 1988 - portanto, decorrente dos embates sociais existentes no período anterior, principalmente nos anos 70 e 80, onde a perspectiva social era de defesa do cidadão contra o Estado, seja no âmbito dos direitos civis e das liberdades públicas, seja na perspectiva da defesa do contribuinte, assolado por

---

<sup>2</sup> "Las normas jurídicas depositadas en la Constitución, las leyes, los reglamentos, las sentencias judiciales, etc., son pedazos de vida humana objetivada, son objetivaciones de la vida humana, son objetos culturales." Recaséns Siches. *Introducción al Estudio del Derecho*, 12ª ed. México, Ed. Porrúa, 1997.

<sup>3</sup> Ver, entre outros, Eros Roberto Grau, *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*; SP, Malheiros, 1996, item 1.2. Também Oscar Correias, *Sociología del Derecho y Crítica Jurídica*, México, Ed. Fontamara, 1998, item 8. Faço observar que não estou convencido de que o Direito frui unicamente do modo econômico de produção, mas certamente ele é um dos seus componentes mais determinantes, dentre vários outros.

<sup>4</sup> "A instrução é mera transmissão de conhecimentos, de técnicas, de habilidades. A educação, um trabalho de formação de personalidades. E, no caso, um trabalho de formação de cidadania, para o exercício de cidadania. A educação no pensamento grego é o que se chama cultura, cultura do corpo e cultura da alma." Fábio Konder Comparato, *Educação, Estado e Poder*. SP, Brasiliense, 1987, p. 92.



## O Estatuto Mínimo do Contribuinte

---

um Estado que impunha exações à força, tais como empréstimos compulsórios nunca devolvidos e impostos instituídos através de normas infralegais<sup>5</sup>.

Assim, a Constituição Federal de 1988 surgiu como um instrumento de defesa do cidadão contra o poderio do Estado, mas também como um instrumento construtor de uma nova cidadania, implementadora de políticas públicas que permitissem a realização de diversas finalidades estabelecidas na Carta: sociais, educacionais, previdenciárias, ambientais, de proteção às minorias, etc. Vários capítulos da Carta sinalizam neste sentido.

Visualizava-se a construção de um Brasil melhor do que o anteriormente existente, o florescer de uma nova cidadania.

3. Contudo, de imediato, grande parte deste ideário ficou apenas no papel, porque o Direito, fruto da cultura, não mudou. Mudaram as normas, e não as pessoas - para ser mais preciso, *não mudou de estalo a cultura das pessoas, dentre elas, os operadores jurídicos*. A cultura é fruto de processos e, como tal, requer tempo para sua consolidação, muito embora o surgimento de uma nova norma já traduza uma mudança cultural, todavia insuficiente para sua efetividade.

A existência de normas escritas é de suma importância para dar a segurança e a certeza necessárias para o desenvolvimento de uma sociedade, mas não é o bastante. A *praxis*<sup>6</sup> é fundamental para o desenvolvimento do Direito, o que não ocorre apenas com a instauração de normas. Daí porque não basta a criação de normas - como efetuado através da Constituição Cidadã -, mas é necessário que a cultura das pessoas também mude, a fim de que tais normas (que por si só já revelam uma mudança) possam ser por elas implementadas, de conformidade com os novos paradigmas

---

<sup>5</sup> O Plano Cruzado, que durou os de 86-87 é pleno destas figuras nefastas. Ver, para a questão da *geração de direitos fundamentais*, Paulo Bonavides. Curso de Direito Constitucional. SP, Malheiros, 5ª ed., 1994, Capítulo 16, págs. 514-29.

<sup>6</sup> "Atividade humana perceptível em que se resolve o real concebido subjetivamente", definição retirada do verbete "praxis", elaborado por Gustavo Gozzi, do Dicionário de Política, organizado por Norberto Bobbio *et alii*. Brasília, Ed. UnB, 1992, vol. 02, pág. 987.



existentes. Não basta que uma norma crie um fantástico instituto garantidor da efetividade da Constituição, como o mandado de injunção, quando a interpretação desta norma pela Corte Suprema leva ao seu completo esvaziamento.

Desta forma, não é suficiente que uma norma seja criada - como foi a Constituição de 1988. É necessário que todo um outro conjunto de fatores seja alterado para que a implementação daquela norma seja efetivada. E isto decorre de um dado cultural. E para que haja a efetiva implementação do Direito, é necessário que este dado cultural seja maturado ao longo de um tempo. Daí porque somente após passados alguns anos, e de algumas modificações no aparelho judiciário, especialmente nas Cortes Superiores, é que os principais institutos constitucionais começam a ser efetivados de forma diferente da visão anteriormente existente, então arraigada no viés centralista, conservador e sobretudo autoritário da Constituição de 1969<sup>7</sup>.

Direito bom é Direito velho, diz o dito popular<sup>8</sup>. Não se trata de conservadorismo, mas é um fator de consolidação das possíveis interpretações das normas, e de pacificação prudencial<sup>9</sup> e jurisprudencial pelos Tribunais e pela sociedade.

Não basta que haja uma mudança normativa. É necessário que haja uma mudança *interpretativa* referente às novas normas surgidas. E tal fato decorre de uma mudança cultural - o que requer uma *praxis*. E isto implica também no fator *tempo*; o que as constantes modificações constitucionais não estão permitindo. Na verdade, vive-se no Brasil em permanente processo de revisão constitucional. Parece mesmo que a Constituição de 1988 se transformou em uma imensa *medida provisória* ...

4. Assim, é fundamental que se analise um Direito (e não o Direito) sob o prisma de sua aplicação efetiva, e não sob o preceito estático das normas dispostas em um dado ordenamento. Elas se

---

<sup>7</sup> Terá sido efetivamente uma *Constituição*? Ou lhe terá feito às vezes, como uma pantomima?

<sup>8</sup> Que Geraldo Ataliba magistralmente utilizou como o adágio *Imposto bom é imposto velho*.

<sup>9</sup> Prudencial referente à aplicação destas normas pela sociedade, e não apenas pelo Judiciário.



## O Estatuto Mínimo do Contribuinte

configuram em um fator importante, relevantíssimo, mas não único, e sequer determinante. A norma surge; é texto sobre papel. A *interpretação* é o dado fundamental, pois decorre de uma ação humana cotidiana, diuturna, intermitente, e efetivamente aplicadora da norma - a qual é tão somente texto sobre papel. E *interpretar* significa que a cultura do sujeito que promove a ação é determinante para o resultado da análise e da implementação daquele texto. Ou seja, não existe uma única interpretação possível, mas tantas quantas sejam os intérpretes. E existem interpretações que traduzem diversas possíveis percepções da realidade e outras que se constituem em singelos devaneios, logo, inaceitáveis.

Daí que a *ação de interpretar* é fundamental para o tipo de Direito que temos; e o tipo de *cultura* existente entre os *intérpretes* é de suma importância para a efetividade do Direito que temos.

É necessário que, em certo momento, haja uma determinação de significação do conteúdo da norma, através de uma interpretação factívelmente aceita pela sociedade, efetivada por quem detenha poderes para tanto. No caso brasileiro, o intérprete final das normas constitucionais é o Supremo Tribunal Federal.

Logo, ao analisarmos os Princípios Constitucionais que formam o Estatuto Mínimo do Contribuinte, é necessário olharmos não apenas para a norma, mas também para a interpretação fornecida pelo Supremo Tribunal Federal acerca do tema, a fim de podermos visualizar sua efetividade. Verificar o Direito em ação, e não apenas o Direito em potência.

## **II. Porque Estatuto *Mínimo* do Contribuinte?**

5. Partindo do Direito em ação, e apenas daquele aplicado pelo Supremo Tribunal Federal, constata-se que o Plenário daquela Corte já assentou que a norma do *caput* do art. 150 da Carta de 1988 não deve ser interpretada isoladamente de outros comandos normativos.

RPGE, Porto Alegre 24(53): 91-121, 2001 - **95**



## O Estatuto Mínimo do Contribuinte

---

Tal fato ocorreu através do primoroso acórdão lavrado pelo Ministro Sydney Sanches, na ADIn 939-DF<sup>10</sup>, na qual foi considerada inconstitucional parte da Emenda Constitucional nº 3, de 1993, por ter instituído a cobrança do IPMF – Imposto Provisório<sup>11</sup> sobre Movimentação Financeira violando o Princípio da Anterioridade e o da Imunidade.

Ficou então assente que uma Emenda Constitucional pode ser declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, através de controle concentrado de constitucionalidade, quando violar cláusula pétrea da Carta. E, desta forma, interpretou que as cláusulas pétreas não seriam apenas aquelas constantes do art. 60, §4º<sup>12</sup>, mas também aquelas decorrentes do sistema de proteção ao contribuinte. Ou, na dicção do *caput* do art. 150: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, ...”.

Portanto, as garantias constitucionais do contribuinte não são apenas aquelas referidas na Seção II (*Das Limitações do Poder de Tributar*), do Capítulo I (*Do Sistema Tributário Nacional*), do Título VI (*Da Tributação e do Orçamento*) da Constituição da República. Não se trata de uma garantia topológica, mas sistêmica. Ou, na dicção do eminente Ministro Relator Sydney Sanches, reportando ao seu voto no acórdão concessivo da medida cautelar: “Entre esses direitos e garantias individuais, estão pela extensão contida no §2º do art. 5º, e pela especificação feita no art. 150, III, b, a garantia do contribuinte de que a União não criará, nem cobrará, tributos ‘no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou’. (...), parece, assim, a um primeiro exame, para efeito de medida cautelar, haver afrontado o disposto nos referidos §2º do art. 5º, art. 150, III, b e §4º do art. 60 da Constituição Federal.”<sup>13</sup>

---

<sup>10</sup> RTJ 151/755

<sup>11</sup> Será mesmo possível existir uma exação *provisória* no Brasil? Esta, p. ex., sofreu *mudança* para CPMF.

<sup>12</sup> Art. 60, §4º, CF/88: Não serão objeto de deliberação proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação de Poderes; IV - os direitos e garantias individuais.”

<sup>13</sup> RTJ 151/811



#### O Estatuto Mínimo do Contribuinte

Foi então efetuado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal a conjugação de que os “direitos e garantias individuais” previstos no art. 5º da Carta contemplam também os direitos do contribuinte insculpidos no art. 150 da CF/88, dentre eles o Princípio da Anterioridade, objeto do julgamento em apreço.

6. Mas não apenas este Princípio, e nem apenas os que se apresentam no âmbito constitucional, estão contemplados por esta interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal. A amplitude interpretativa estabelecida no referido julgamento, permite que o *caput* do art. 150 tenha alcance muito maior do que seu assento constitucional. Veja-se que a expressão abrange: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, ...”, o que é mais amplo e alcança todo tipo de norma infraconstitucional e infralegal de proteção ao contribuinte, tal como o projeto de Código de Defesa do Contribuinte que se encontra em tramitação no Congresso Nacional. Por óbvio, tais normas não terão o *status* de cláusulas pétreas.

Desta forma, as normas constitucionais que se referem à proteção do contribuinte se constituem em verdadeiro *Estatuto Mínimo* de proteção, que certamente será ampliado por outras normas infraconstitucionais.

Se até mesmo uma Emenda Constitucional foi declarada inconstitucional, por violação das cláusulas pétreas da Constituição, qualquer outra norma que o fizer também poderá sê-lo. **A implementação de normas infraconstitucionais restritivas de direitos será inconstitucional.**

7. Vale ressaltar que esta posição do Supremo Tribunal Federal na ADIn 939-DF em parte confronta com o que era estabelecido por esse mesmo Tribunal, sob a ótica do direito adquirido. No julgamento do RE 94.414-SP, cujo relator foi o Ministro Moreira Alves, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, declarou que “não há direito adquirido contra texto constitucional, resulte ele



de Poder Constituinte originário, ou do Poder Constituinte derivado.”<sup>14</sup>

No corpo do referido acórdão, o Ministro Moreira Alves asseverou que: “as normas constitucionais se aplicam de imediato, sem que se possa invocar contra elas a figura do direito adquirido. Mesmo nas Constituições que vedam ao legislador ordinário a edição de leis retroativas, declarando que a lei nova não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, esse preceito se dirige apenas ao legislador ordinário, e não ao constituinte, seja ele originário, seja ele derivado.”<sup>15</sup> “Em outras palavras, a Constituição, ao aplicar-se de imediato, não desfaz os efeitos passados de fatos passados (salvo se expressamente estabelecer o contrário), mas alcança os efeitos futuros de fatos a ela anteriores (exceto se os ressalvar de modo inequívoco).”<sup>16</sup>

Ou seja, havia o entendimento de que para o Poder Constituinte, originário ou derivado, tudo era possível, até mesmo alcançar os “efeitos passados de fatos passados”, caso expressamente o estabelecesse.

8. É bem verdade que a situação é símile, mas não idêntica. No caso mais recente, de controle concentrado, verifica-se a interpretação pela *supremacia da Constituição*, com o alargamento do conceito de cláusula pétrea, passando a abranger também os direitos do contribuinte. No caso mais remoto, que data de 1985, verifica-se a supremacia da forma constitucional sobre a matéria originalmente contida no texto<sup>17</sup>.

É também verdade que são duas Constituições diferentes - se é que a de 1969 era uma Constituição, ou apenas lhe fazia as vezes - , e dois momentos históricos diferentes, o que demonstra duas distintas formulações interpretativas, decorrentes da *cultura* dos intérpretes nos dois momentos.

---

<sup>14</sup> RTJ 114/237

<sup>15</sup> RTJ 114/243

<sup>16</sup> RTJ 114/244

<sup>17</sup> Muito embora a CF/69 também admitisse a Federação como cláusula pétrea no art. 47, §1º.





Tal fato apenas corrobora a tese acima exposta, referente a não existência de *um* Direito, mas de *Direitos*.

### III. O Princípio da Reserva Legal

9. Feitas as considerações sobre *interpretação*, devemos nos debruçar sobre a *forma* como garantia no Direito, sendo uma de suas principais expressões o Princípio da Legalidade.

Este Princípio decorre da necessária autorização da sociedade para a adoção de certas regras de organização e de conduta. Pode-se remontar este tipo de necessidade, adotada ainda que de maneira não formal, à civilização grega, uma vez que vários assuntos de interesse da cidade eram decididos em assembleias periódicas (ordinárias), ou convocadas especialmente pelo governo de então (extraordinárias).

Contudo, o marco de sua formalização decorre da Magna Carta, em 1.215, na Inglaterra, quando os nobres se reuniram estabelecendo exigências a serem cumpridas pelo Rei - que passou a não ter tanto poder quanto antes -, dentre elas, a de que não haveria cobrança de tributos sem sua permissão. Daí surgiu a expressão “no taxation without representation”, que gerou o moderno conceito de legalidade.

Ou seja, a existência do Princípio da Legalidade deve-se à defesa do cidadão contra o poder do Estado. Só o que fosse aprovado pela assembleia dos cidadãos, ou de seus representantes, é que lhe poderia ser imposto como obrigatório.

Até o período do Estado Liberal, este conceito de legalidade era absoluto, vigente para todas as relações em que o Estado fizesse parte. E, como a política econômica de então era de viés absenteísta, tais relações eram muito restritas. As pessoas só poderiam fazer, ou deixar de fazer alguma coisa, em virtude de lei formal, ou seja, aprovada e votada nos órgãos do Poder Legislativo, de conformidade com os trâmites do processo constitucional legislativo de cada país. Contudo, com o advento do Estado Intervencionista, verificou-se que esta formulação, tal como era implementada, não mais era suficiente para o



desenvolvimento da sociedade, e o Princípio da Legalidade passou a ter um correlato mais restritivo, que é o Princípio da Estrita Legalidade, ou da Reserva Legal.

Daí porque deve-se distinguir o Princípio da Legalidade do Princípio da Reserva Legal.

10. O Princípio da Legalidade<sup>18</sup> passou a admitir a delegação de competência normativa para outros órgãos inferiores ao Poder Legislativo. Por outras palavras: a Lei (ato do Poder Legislativo) estabelece as grandes linhas de organização e conduta da sociedade, mas admite que outras normas, infralegais, disponham sobre aquela matéria, minudenciando-a. Como exemplo de matéria vinculada ao Princípio da Legalidade temos a legislação de trânsito. Não existe norma legal estabelecendo que os veículos nas ruas devam transitar da direita para a esquerda, ou vice-versa. O que existe é uma singela norma infralegal estabelecendo disposição neste sentido, calcada - isto sim -, em norma legal de superior hierarquia. A norma legal delega competência normativa para outros órgãos, a fim de que estes melhor implementem ou delimitem as suas disposições, através de instrumentos infralegais, tais como decretos, portarias, instruções normativas, etc..

O Princípio da Reserva Legal, ou Princípio da Legalidade Estrita, reservou certas matérias para serem veiculadas apenas por Lei, no sentido de ato formal do Poder Legislativo, não permitindo que outras normas infralegais disponham sobre o assunto. O exemplo mais patente desta disposição é o que diz respeito à matéria penal. Somente Lei no sentido formal - ato do Poder Legislativo -, pode estabelecer quais são as condutas criminosas, e quais as penas que lhe podem ser imputadas, o que corresponde ao conhecido adágio do “nulo crime, nula pena, sem prévia lei<sup>19</sup>”.

A diferença entre ambas as situações é flagrante. Fiquemos no campo do direito tributário brasileiro. O art. 150, I, da Carta estabelece

---

<sup>18</sup> Insculpido em nossa Constituição no art. 5º, II: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

<sup>19</sup> Que em nosso Direito foi positivado na Constituição no art. 5º, XXXIX.



## O Estatuto Mínimo do Contribuinte

---

que: “é vedado (...) exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Isto quer dizer que existem **apenas** duas áreas do direito tributário brasileiro que estão vinculadas ao Princípio da Reserva Legal, e que *vedam comportamentos*, quais sejam: para **criar** tributos e para **aumentar** tributos. Só para estas duas específicas e restritas matérias é necessária lei em sentido formal. Para todas as demais basta norma infralegal. Assim, se o órgão fiscal quiser mudar o formulário de arrecadação através de singela *portaria*, ou *instrução normativa*, ou qualquer outra norma infralegal, não haverá óbice, desde que não haja **exigência (criação) ou aumento** de tributos, uma vez que apenas estas duas áreas é que estão sujeitas às restrições da Reserva Legal<sup>20</sup>.

11. Deve-se observar que a Reserva Legal tem outro aspecto a ser considerado. Não se trata apenas da exigência de lei em sentido formal, como ato do Poder Legislativo, mas também de grau de exigência de *quorum* e de votantes para aprovação de níveis distintos de leis para cada qual das matérias. Por outras palavras, é exigido para alguns assuntos que maior número de parlamentares esteja presente na sessão de votação, e que um número superior destes parlamentares presentes vote no sentido de aprovar aquela proposta, a fim de que ela possa valer.

Vamos ao direito brasileiro positivo. A norma do art. 69 da CF/88 estabelece que as leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta; o que as diferencia das leis ordinárias, para as quais basta maioria simples. Esta distinção denota uma diferença entre estes dois tipos de leis, implicando na exigência de maior “*convergência de vontades*” para a aprovação das leis complementares do que para as ordinárias.

Logo, no direito brasileiro, existem matérias que só podem ser consideradas válidas, vigentes, se aprovadas por leis complementares, que requerem maior convergência de interesses do que pelas ordinárias. Trata-se de uma outra vertente do Princípio da Reserva Legal.

---

<sup>20</sup> Mais uma vez fazendo um paralelo com o direito penal, poder-se-ia dizer que a reserva legal penal é apenas para a tipificação do crime e para o estabelecimento da pena. Norma infralegal poderia estabelecer o horário dos detentos tomarem sol.



Um exemplo desta situação pode ser verificado pela exigência contida no art. 146 da Carta de 1988, através do qual são discriminadas algumas matérias que somente podem ser veiculadas por lei complementar, dentre elas a de estabelecer normas gerais de legislação tributária, notadamente sobre prescrição, decadência, obrigação, lançamento e crédito<sup>21</sup>. Tais matérias somente terão validade se aprovadas através de Lei Complementar, não tendo a Lei Ordinária poder para dispor sobre elas.

#### IV. O Princípio da Tipicidade:

12. Outro aspecto a ser considerado na análise formal das garantias mínimas do contribuinte diz respeito ao Princípio da Tipicidade, que decorre da Estrita Legalidade acima referida.

Para que o Princípio da Estrita Legalidade seja operacionalizado, é necessário que todos os elementos especificados na Lei para sua efetiva aplicação estejam nela contidos. Não é cabível a delegação de competência normativa determinada pelo Princípio da Legalidade (amplo).

Daí que se deve diferenciar dois distintos momentos da obrigação tributária: o momento *prescritivo*, do estabelecimento normativo da conduta que gerará a incidência; e o momento da *efetiva implementação* da conduta pela pessoa que agiu de conformidade com o prescrito na norma. Este primeiro momento, *prescritivo, normativo, descritor*, denomina-se tecnicamente de **hipótese de incidência**. E o segundo momento, *fático, calcado na realidade, concretizador da situação normativamente descrita* denomina-se **fato imponível**.

É necessário que na **hipótese de incidência**, que decorre de Lei formal - ato do Poder Legislativo - estejam contidos todos os elementos necessários à sua determinação: aspectos material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo.

Somente quando ocorrer o **fato imponível** é que a obrigação tributária se concretizará. Ou seja, surgirá quem é o sujeito passivo e

---

<sup>21</sup> Art. 146, III, b, CF/88.



## O Estatuto Mínimo do Contribuinte

---

o montante a pagar, fruto da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo<sup>22</sup>.

Desta forma, o Princípio da Tipicidade Fechada implica em estabelecer uma conexão entre os preceitos constantes da norma e a realidade dos fatos. Assim, somente haverá tributação quando a ação humana se desenvolver exatamente da forma estabelecida na Lei (em sentido formal).

13. Observemos uma outra vertente o Princípio da Tipicidade, conjugando-o com as possibilidades de interpretação acima relatadas.

Será que o aplicador da norma infraconstitucional tem poderes para preencher os conceitos jurídicos da maneira que bem lhe aprouver, desconectado da realidade? Poderá ele transformar *renda* em *receita* ou contrato de *locação* em *compra e venda*?

Entendemos que não. Muito embora não exista um conceito constitucional de *renda*, ou de *locação*, o processo interpretativo possui limites, que não podem ser utilizados de maneira a subverter os institutos que estão sendo analisados<sup>23</sup>.

O art. 109 do Código Tributário Nacional determina que os princípios gerais do direito privado são utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição de seus efeitos tributários<sup>24</sup>.

Contudo, este tipo de disposição normativa não se traduz em uma carta aberta para que sejam descartados os institutos de direito privado. *Propriedade, renda, contrato de compra e venda, leasing*, são operações realizadas no âmbito do direito privado, cujos efeitos são aqueles legalmente estabelecidos pelas normas aplicáveis à espécie.

---

<sup>22</sup> Ou base imponible. Não se pode esquecer a questão dos tributos fixos, que refogem à análise deste trabalho.

<sup>23</sup> Neste sentido, Roque Carrazza, *Instituições Financeiras – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro (CSL) – Plena Dedutibilidade da Provisão para créditos de Liquidação Duvidosa – Inconstitucionalidades do art. 43, §4º da Lei 8981/95 – Questões Conexas*. In: *Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, organizado por Luiz Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti, SP, Dialética, 1998, pág. 232 na nota de rodapé nº6 e pág. 238.

<sup>24</sup> CTN, art. 109: "Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários."



Imagine-se um contrato de *locação* ser considerado como um contrato de *compra e venda*, seja para fins fiscais ou civis. É o completo desvirtuamento do Direito, transformando-o em instrumento de insegurança jurídica. A norma do art. 109 do CTN não contempla esta hipótese.

A interpretação deve ter conexão com a realidade dos fatos, e não pode ocorrer de maneira apartada da realidade, sob pena de ser considerada delirante.

Contudo, verifiquemos diversa situação, ocorrida na realidade. Uma pessoa jurídica adquire de duas pessoas físicas a integralidade das quotas sociais de outra pessoa jurídica, cujo único rendimento decorria da exploração de direitos minerários. O contrato de *compra e venda de quotas sociais* previa o pagamento de um valor a vista e de uma percentagem sobre a *exploração* dos direitos minerários *enquanto estes durassem*, abrangendo herdeiros e sucessores das partes envolvidas, e resguardando este pagamento em caso de venda daquele patrimônio a terceiros. Inegavelmente se estará diante de um contrato de compra e venda, mas se poderá caracterizar como pagamento das quotas sociais todo o valor envolvido? A tributação de cada qual destas operações pelo IRPF será diferenciada; menor em caso de receita decorrente da venda de quotas sociais e maior em caso de receitas de *royalties*. Por óbvio, *para efeitos tributários*, seria estapafúrdia uma hipótese de transação de compra e venda de quotas sociais cujo pagamento abrangesse herdeiros e sucessores enquanto não se esgotarem as reservas minerais. Mas tal transação não é absurda para o *direito privado*. Neste caso entende-se cabível a aplicação do art. 109 do CTN. Uma parcela do pagamento deverá ser apropriada como decorrente da compra e venda das quotas sociais; outra parcela, que se refere ao valor projetado no tempo, não se poderá caracterizar como decorrente da venda das quotas sociais, mas simplesmente como receita. A tributação pelo IRPF será diferenciada para cada qual das parcelas recebidas.

Nesta segunda hipótese, é plenamente cabível que os efeitos fiscais da transação privada sejam diferenciados, a teor do que estabelece o art. 109 do CTN. Seria delirante uma interpretação do Direito que tributasse como compra e venda de *quotas sociais* o valor pago pela exploração de um bem que se exaurisse após décadas.



## O Estatuto Mínimo do Contribuinte

Logo, o uso do Princípio da Tipicidade é fundamental para conceder ao cidadão segurança jurídica de que os efeitos privados não serão desqualificados pelos órgãos fiscais. Todavia, é possível ao fisco reenquadrar a operação privada realizada desde que entre o meio empregado e o fim a ser alcançado não haja *razoabilidade e proporcionalidade*, conforme abaixo será comentado.

### **V. O Princípio da Vedação ao Confisco:**

14. O Princípio da Vedação ao Confisco<sup>25</sup> é umbilicalmente vinculado ao Princípio da Capacidade Contributiva<sup>26</sup>, sendo que ambos estão inseridos dentro do contexto do Princípio da Isonomia<sup>27</sup>.

O Princípio da Capacidade Contributiva releva o nível ótimo de tributação possível de ser exigido dos contribuintes. Tudo que ultrapassar este nível deverá ser considerado confiscatório. E deve-se tratar as pessoas com isonomia, mormente no âmbito tributário, a fim de que não haja tributação desigual para situações idênticas.

A norma em análise não trata diretamente de *confisco*, mas da *utilização de tributo com efeito de confisco*, do uso do instrumento de arrecadação de tal modo que retire tamanha parcela da propriedade do contribuinte que se instaure o confisco.

Desta forma, utilizar tributo com efeito de confisco quer dizer *retirar parte da propriedade de outrem, além do que permite sua capacidade de contribuir*.

<sup>25</sup> Constituição Federal brasileira, art. 150: "... é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV – utilizar tributo com efeito de confisco"

<sup>26</sup> Constituição Federal, art. 145: "§1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes."

<sup>27</sup> Constituição Federal brasileira, art. 150: "... é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos."





## O Estatuto Mínimo do Contribuinte

---

15. Para tratar deste tema, o aspecto quantitativo da hipótese de incidência está no cerne da discussão, seja pela alíquota, seja pela base imponible. E, para tanto, deve-se ter em mente a resultante do aspecto quantitativo, e não apenas seus elementos de forma individualizada.

Contudo, não se há de falar do aspecto quantitativo individualizadamente, mas através da *carga tributária* imposta. De nada adianta estabelecer um percentual máximo de cobrança por cada tributo, se a somatória da carga tributária ultrapassar em muito aquilo que seja a capacidade contributiva do indivíduo ou categoria econômica.

Uma decisão do Supremo Tribunal Federal indica que a análise do efeito confiscatório pela utilização de tributos deve se dar através da totalidade da carga tributária, e não em função de cada tributo isoladamente. Isto ocorreu na ADInMC 2.010-DF, cujo relator foi o Ministro Celso de Mello, onde foi debatido o aumento estabelecido pelo art. 2º, parágrafo único, da Lei 9.783/99, que acrescentou sobrealíquotas de 9% e de 14%, dependendo da faixa salarial, aos descontos previdenciários dos funcionários públicos civis da União, que já descontavam 11%.

Entendeu o Tribunal, por maioria<sup>28</sup>, que se deveria analisar alegação de confisco de conformidade com a carga tributária direta, o que inclui o IRPF, e não de forma individualizada por tributo.

16. A questão da inserção das penalidades pecuniárias no contexto da carga tributária com efeito confiscatório é outro aspecto a ser considerado.

Foi considerada confiscatória a penalidade pecuniária que estabeleceu multa de 300% sobre o valor do bem ou da operação da qual não houve a emissão da nota fiscal correspondente, estabelecida pelo art. 3º, parágrafo único da Lei 8.846/94, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal na ADInMC 1.075-DF, cujo relator foi o Ministro Celso de Mello<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup> Vencidos os Ministros Nelson Jobim e Moreira Alves. Informativo do STF nº 164, [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br).

<sup>29</sup> Informativo do STF nº 115, [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br).





## O Estatuto Mínimo do Contribuinte

---

Indiscutivelmente a situação posta era escabrosa. Aplicava-se a penalidade sobre o *valor da transação*, e **não** do *imposto devido em decorrência da transação*. Neste caso, a venda de um bem por R\$ 100,00 sem a emissão de nota fiscal gerava a penalidade de pagar R\$ 300,00 ; independente do valor do tributo decorrente da operação ser de R\$ 15,00 ou até mesmo ter sido pago de forma usual. O singelo descumprimento de uma obrigação acessória - não emissão de nota fiscal - gerava multa três vezes superior ao valor da *transação*. Nitidamente a situação era confiscatória, por desproporcional.

No mesmo sentido foi a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal na ADIn nº 551-1/RJ, cujo relator foi o Ministro Ilmar Galvão<sup>30</sup>, através da qual foram considerados inconstitucionais os §§ 2º e 3º do art. 57 do ADCT da Constituição do Estado do Rio de Janeiro os quais estabeleciam que multas pelo não recolhimento de impostos e taxas não poderiam ser inferiores a duas vezes seu valor, e, nos casos de sonegação, as multas não poderiam ser inferiores a cinco vezes seu valor.

Ora, se o STF considerou inconstitucional a indicação de alíquota de 200% tendo como base imponible o valor do próprio imposto, o que dizer de uma estipulação de 300% sobre o valor de toda a operação! Logo, a sinalização do STF foi no sentido de que multas acima de 200% o valor do imposto são inconstitucionais, por confiscatórias.

Deve-se sempre lembrar que no Brasil já vigorou sábia norma constitucional que estabelecia um máximo de 20% para o aumento de impostos de um ano para outro<sup>31</sup>. Infelizmente, o hábito atual neste país é completamente diferente hoje<sup>32</sup>.

Contudo, deve-se alertar para o fato de que é imprescindível ser efetuada a análise desta incidência de conformidade com o Princípio da Proporcionalidade abaixo referido, para ser verificada a constitucionalidade da exação pretendida.

---

<sup>30</sup> Publicada no D.J. Seção I, 18.10.91.

<sup>31</sup> CF 1934, art. 185: "Nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento."

<sup>32</sup> Entre 1998 e 1999 a Cofins foi aumentada em 50% (de 2% passou para 3%) e a CPMF em 90% (de 0,2% para 0,38%), ainda que de forma *provisória*.



## VI. Princípio do Sigilo na Comunicação de Dados Bancários

17. Este Princípio também se reveste da característica de cláusula pétrea da Constituição como direito e garantia individual, por vários motivos.

Em primeiro lugar porque sua gênese encontra-se mencionada no capítulo dos direitos e garantias individuais, ao tratar do direito à intimidade<sup>33</sup> e do sigilo das comunicações<sup>34</sup>.

Em segundo lugar em razão do que dispõe a ADIn 939-DF<sup>35</sup>, que considerou como direitos e garantias individuais as limitações ao poder de tributar e, por conseguinte, como cláusula pétrea da Constituição.

Por fim, em razão de que o art. 145, §1º da Carta de 1988 menciona que o poder de fiscalizar que possui a administração tributária deve ser utilizado “respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, ...”<sup>36</sup>

Estou seguro que o tema possui assento constitucional, e, mais ainda, se reveste de um direito e garantia individual, constituindo-se em cláusula pétrea de nossa Carta<sup>37</sup>.

Enfim, ao se proteger o sigilo bancário se está protegendo a intimidade e a vida privada da pessoa, seja física, seja jurídica, com realce para esta em sua atividade negocial.

---

<sup>33</sup> Constituição Federal, art. 5º: “X – são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito à indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;”

<sup>34</sup> Constituição Federal, art. 5º: “XII: é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;”

<sup>35</sup> Conforme exposto no item II, acima.

<sup>36</sup> O texto integral, um pouco rebuscado, consta do art. 145, §1º, da CF/88: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes.”

<sup>37</sup> Correta a análise de Sacha Calmon e Misabel Derzi quando expõem que antes da CF/88 este assunto somente era tratado no âmbito infraconstitucional, muito embora pudesse, e devesse, ser analisado sob o prisma constitucional. *Direito Tributário Aplicado*. BH, Del Rey, 1997, pág. 264.



## O Estatuto Mínimo do Contribuinte

---

18. A despeito de ser uma cláusula pétrea, este preceito pode e deve ser relativizado, a fim de que seu escopo não seja deturpado, através do encobrimento de atividades ilícitas. Sua quebra pode ser efetivada pelo Poder Judiciário, na forma do direito positivo atual<sup>38</sup>.

Entendo que a norma infraconstitucional não poderá atribuir a outro órgão a prerrogativa de quebra deste sigilo, uma vez que a Constituição menciona expressamente o “... por ordem judicial ...”<sup>39</sup>.

Pode parecer que a expressão “..., salvo, no último caso, por ordem judicial, ...” quer dizer respeito apenas às *comunicações telefônicas*, e não às *de dados* - onde se inseriria o sigilo bancário. Contudo, a interpretação possível e factível para tal preceito é a de que a expressão *no último caso* corresponderia a *em última hipótese*, o que englobaria todas as facetas do sigilo mencionados no inciso XII do art. 5º da Carta.

Desta forma, compete apenas ao Poder Judiciário a prerrogativa de quebrar o sigilo bancário do contribuinte, não podendo ser delegada tal atribuição a outro órgão, sob pena de violação à uma cláusula pétrea.

A questão em debate decorre de várias normas que, aparentemente, permitem a órgãos do Poder Executivo a quebra deste sigilo. O art. 197 do Código Tributário Nacional, menciona que: “mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros: II – os bancos, casas bancárias, caixas econômicas e demais instituições financeiras;”. Será possível ao agente fiscal, através de processo administrativo-fiscal, quebrar o sigilo bancário do contribuinte?

---

<sup>38</sup> STF, Pleno, unânime, rel.. Ministro Octávio Gallotti, ementa: “Não tem caráter absoluto a garantia de sigilo bancário, cuja dispensa se acha regulada pelo §1º do art. 38 da Lei 4.595/64, sendo facultada ao juiz a providência, em caso de relevante interesse público.” [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br).

<sup>39</sup> Inciso XII, do art. 5º, CF/88.



## O Estatuto Mínimo do Contribuinte

---

Entendemos que não, em razão do parágrafo único dessa mesma norma estabelecer como exceção o respeito ao dever legal de manutenção do sigilo profissional<sup>40</sup>.

E a norma que estabelece o sigilo bancário está no art. 38 da Lei 4.595/64, que permite sua quebra apenas em razão de pedido do Poder Judiciário e do Poder Legislativo, sob os requisitos que estabelece<sup>41</sup>. Óbvio que a menção ao Poder Legislativo, através de CPI's, encontra-se derogada pelo texto constitucional, que, como acima referido, menciona apenas *por ordem judicial*, no inciso XII do art. 5º da Carta de 1988. Todavia, em momento algum é mencionado que a singela requisição por parte do Poder Executivo será possível.

É bem verdade que o §5º da citada norma estabelece que “Os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados somente poderão proceder a exames de documentos, livros e registros

---

<sup>40</sup> O parágrafo único encontra-se desta forma grafado: “A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.”

<sup>41</sup> Lei 4595/64, art. 38: “As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados. §1º - As informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário, prestados pelo Banco Central da República do Brasil ou pelas instituições financeiras, e a exibição de livros e documentos em juízo, se revestirão do mesmo caráter sigiloso, só podendo ter a eles acesso as partes legítimas na causa, que deles não poderão servir-se para fins estranhos à mesma. §2º - O Banco Central da República do Brasil e as instituições financeiras públicas prestarão informações ao Poder Legislativo, podendo, havendo relevantes motivos, solicitar sejam mantidos em reserva o sigilo. §3º - As Comissões Parlamentares de Inquérito, no exercício da competência constitucional e legal de ampla investigação, obterão as informações que necessitarem das instituições financeiras, inclusive através do Banco Central da República do Brasil. §4º - Os pedidos de informações a que se referem os §§ 2º e 3º deste artigo, deverão ser aprovados pelo Plenário da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal e, quando se tratar de Comissão Parlamentar de Inquérito, pela maioria absoluta de seus membros. §5º - Os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados somente poderão proceder a exames de documentos, livros e registros de contas de depósitos, quando houver processo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente. §6º - O disposto no parágrafo anterior se aplica igualmente à prestação de esclarecimentos e informes pelas instituições financeiras às autoridades fiscais, devendo sempre estas e os exames serem conservados em sigilo, não podendo ser utilizados senão reservadamente. §7º - A quebra de sigilo de que trata este artigo constitui crime e sujeita os responsáveis à pena de reclusão, de um a quatro anos, aplicando-se, no que couber, o Código Penal e o Código de Processo Penal, sem prejuízo de outras sanções cabíveis.”



## O Estatuto Mínimo do Contribuinte

---

de contas de depósitos, quando houver processo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente.” Ora, quem será esta autoridade competente? Entendo que os membros do Poder Judiciário, de conformidade com as regras de jurisdição e competência que lhes forem atinentes. Não as autoridades do Poder Executivo, que sequer é mencionado em todo o artigo - ao contrário dos outros dois, e com a observação da derrogação desta prerrogativa ao Legislativo.

Recentemente o Ministério Público entendeu que teria o poder de quebrar o sigilo bancário, fruto do que estabelece o inciso VIII, do art. 129 da Carta de 1988<sup>42</sup>, bem como da Lei Complementar 75/93, que no art. 8º, IV, menciona que “para o exercício de suas atribuições, o Ministério Público da União poderá, nos procedimentos de sua competência: IV – requisitar informações e documentos a entidades privadas.” Ocorre que não se pode ler estes preceitos de forma isolada, uma vez que o Direito não se interpreta por fatias, mas em conjunto com os demais dispositivos normativos. E o art. 6º, XVIII, “a”, da mesma Lei, ao traçar a competência do Ministério Público da União, estabelece que lhe cabe “*representar ao órgão **judicial competente** para quebra de sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, para fins de investigação criminal ou instrução processual penal, bem como manifestar-se sobre representação a ele dirigida para os mesmos fins.*” Desta forma, a pretensão do Ministério Público da União, de que possui competência para efetuar a quebra de sigilo bancário, não possui respaldo no sistema jurídico brasileiro atual. O próprio Supremo Tribunal Federal já pacificou a questão<sup>43</sup>.

---

<sup>42</sup> CF, art. 129: “São funções institucionais do Ministério Público: VIII – realizar diligências investigatórias e a instauração de inquérito policial indicados os fundamentos jurídicos de suas manifestações processuais.”

<sup>43</sup> RECR 215301-CE. STF, 2ª turma, unânime, rel. Ministro Carlos Mário, ementa: “Constitucional. Ministério Público. Sigilo Bancário. Quebra. CF art. 129, VIII I – A norma inscrita no inc. VIII, do art. 129, da CF não autoriza ao Ministério Público, sem a interferência da autoridade judiciária, quebrar o sigilo bancário de alguém. Se se tem presente que o sigilo bancário é espécie de direito à privacidade, que a CF consagra, art. 5º, X, somente autorização expressa da Constituição legitimaria o Ministério Público a promover, diretamente e sem a intervenção da autoridade judiciária, a quebra do sigilo bancário de qualquer pessoa.”



É importante frisar que a solicitação para quebra do sigilo bancário deve ser analisada com muita cautela pelo Poder Judiciário, e que, se não tiverem sido expostas razões verdadeiramente robustas da necessidade de quebra do sigilo, este deverá ser negado<sup>44</sup>. Há de se analisar o pleito pela ótica da razoabilidade e da proporcionalidade<sup>45</sup>, conforme assevera o próprio STF.

Desta forma, somente prova robusta de ilícito é que poderá determinar a quebra do sigilo bancário pelo Poder Judiciário, e desde que obedecidos os trâmites legais pertinentes e respeitados os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

## VII. Princípio da Proporcionalidade:

19. O Princípio da Proporcionalidade não se refere apenas às garantias formais, pois adentra no mérito das questões tributárias.

Há quem o julgue equivalente ao Princípio da Razoabilidade<sup>46</sup> e existe quem defenda serem Princípios diversos<sup>47</sup>. Sem pretender entrar no mérito da discussão no âmbito deste trabalho, resalto apenas o caráter *histórico* da *razoabilidade*, pois inserto na Magna Carta de

---

<sup>44</sup> PETQO 577-DF. STF, Pleno, unânime, rel. Ministro Carlos Mário, ementa: “Constitucional. Penal. Processual Penal. Sigilo Bancário. Quebra. Lei 4595/64, art. 38. I – Inexistentes os elementos de prova mínimos de autoria do delito, em inquérito regularmente instaurado, indefere-se o pedido de requisição de informações que implica quebra do sigilo bancário.”

<sup>45</sup> RE 219780-PE. STF, 2ª turma, unânime, rel. Ministro Carlos Mário, ementa: “Constitucional. Sigilo bancário. Quebra. Administradora de Cartões de Crédito. CF, art. 5º, X. I – Se é certo que o sigilo bancário, que é espécie do direito à privacidade, que a Constituição protege, art. 5º, X, não é um direito absoluto, que deve ceder diante do interesse público, do interesse social e do interesse da justiça, certo é, também, que ele há de ceder na forma e com observância de procedimento estabelecido em lei e com respeito ao princípio da *razoabilidade*. No caso, a questão foi posta pela recorrente, sob o ponto de vista puramente constitucional, certo, entretanto, que a disposição constitucional é garantidora do direito, estando as exceções na norma infraconstitucional.”

<sup>46</sup> Neste sentido, Suzana Toledo Barros, *O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das Restritivas de Direitos Fundamentais*, Brasília, Brasília Jurídica, 1996.

<sup>47</sup> Helenilson Cunha Pontes, sobre o *Princípio da Proporcionalidade no Direito Tributário*, tese de doutorado na USP, digitada



## O Estatuto Mínimo do Contribuinte

---

João Sem Terra, de 1.215, ao lado do Princípio da Legalidade, o que lhe dá uma importância fundamental para o desenvolvimento do direito tributário<sup>48</sup>.

Pode-se entender o Princípio da Proporcionalidade em duas distintas dimensões, complementares entre si. Uma, de *bloqueio* ao arbítrio estatal; e outra, de *resguardo*, condicionadora da concretização dos diferentes direitos constitucionais. Como tal, constitui o *limite* e o *fim* da atuação estatal, consubstanciando-se em um juízo de *adequação, necessidade e conformidade* entre o interesse público que suporta uma determinada medida estatal, limitadora do alcance ou do exercício de um bem juridicamente protegido, e o peso que este bem jurídico assume no caso concreto<sup>49</sup>.

Ou seja, deve haver uma correlação entre a *exigência* estabelecida pela ordem jurídica (consubstanciada em um mandamento estatal: sentença, lei, portaria etc.) e o *encargo* para seu cumprimento. Daí que surge sua função de *bloqueio* dos abusos cometidos pelo Estado, quando exige mais do que seria proporcional pelo contribuinte, se tornando um *limite* à sua atuação; e surge também sua função de *resguardo*, concretizadora dos diversos princípios constitucionais, uma vez que sua implementação efetiva o Direito, tornando concretos, aplicáveis, os princípios estruturantes de um sistema jurídico, para que atinja os fins almejados.

O Princípio da Proporcionalidade não está expresso em nosso sistema jurídico, mas pode ser visualizado como decorrente de vários Princípios insculpidos em nossa Carta, *entre eles* o do Estado Democrático de Direito<sup>50</sup>, da Dignidade da Pessoa Humana<sup>51</sup>, e do *due process of law*<sup>52</sup>. É, na verdade, o *coração* do Direito, uma vez

<sup>48</sup> “12 – Não lançaremos nossas taxas ou tributos sem o consentimento do conselho geral do reino, a não ser para resgate da nossa pessoa, para armar cavaleiro o nosso filho mais velho, e para celebrar, mas uma única vez, o casamento de nossa filha mais velha; e esses tributos não excederão limites razoáveis.” *Textos Históricos do Direito Constitucional*, Jorge Miranda (organizador e tradutor) Lisboa, Imprensa Nacional, 1980, pág. 14.

<sup>49</sup> Helenilson Cunha Pontes, *O Princípio da Proporcionalidade no Direito Tributário*, tese de doutorado na USP, digitada, pág. 69-70.

<sup>50</sup> CF/88, art. 1º, *caput*.

<sup>51</sup> CF/88, art. 1º, III.

<sup>52</sup> CF/88, art. 5º, LIV: “Ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”





que **sua existência é que permitirá a efetivação das normas constitucionais, evitando o arbítrio travestido de legalidade**

- o que sói acontecer na realidade, pois a Reserva Legal é tão somente uma garantia de forma, e não de conteúdo<sup>53</sup>.

Desta maneira, é um Princípio que está vinculado sempre a uma **relação**, pois envolve um meio aplicado à obtenção de uma finalidade.

20. Três são os preceitos que estão subjacentes ao Princípio da Proporcionalidade: a) o da Adequação ou da Idoneidade; b) o da Necessidade ou da Exigibilidade; e c) o da Proporcionalidade em Sentido Estrito<sup>54</sup>.

Por adequação deve-se perquirir se o meio escolhido contribui para a obtenção do resultado pretendido. Desta forma, qualquer medida restritiva dos princípios constitucionais deve ser idônea quanto à finalidade pretendida, pois, caso contrário, estaremos diante de uma violação constitucional. A inadequação constitucional pode ocorrer a qualquer tempo, mesmo com normas que foram editadas há muitos anos, mas que as circunstâncias objetivas para sua implementação, visando alcançar o resultado pretendido, não se configure mais adequada. Logo, é necessário sopesar o momento em que a lei foi editada e as necessidades daquela ocasião, com os resultados obtidos em razão de sua sobrevida no tempo, a fim de alcançar fatos disformes com a data em que a norma foi gerada.

Por *necessidade* ou *exigibilidade* entende-se que a medida restritiva seja necessária para a implementação de outro princípio constitucional que naquela situação entenda-se mais relevante para dirimir o conflito de interesses colocado. Deve-se sempre optar pela solução menos gravosa a quando da adoção de norma restritiva de princípios constitucionais. Sua análise fica mais fácil a partir de um caso concreto, quando se poderá visualizar todas as diversas

---

<sup>53</sup> Para maiores considerações sobre a efetividade das normas processuais e o direito tributário, ver meu "Processo Tributário e Estado Democrático de Direito", In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Processo administrativo tributário. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária p. 511 – 527.

<sup>54</sup> Suzana de Toledo Barros, *O Princípio da Proporcionalidade ...*, págs. 72-84; Helenilson Cunha Pontes, *O Princípio da Proporcionalidade no Direito Tributário*, págs. 81 e ss.





## O Estatuto Mínimo do Contribuinte

---

possibilidades de solução do conflito, e optar pela que seja mais *adequada* e que *exija* o menor grau possível de restrição de direitos. Portanto, seus viés é essencialmente *fático*.

A *proporcionalidade em sentido estrito* trata da análise das possibilidades *jurídicas* existentes para alcançar a melhor relação meio-fim para aquele conflito. Ou seja, aqui reside o núcleo da proporcionalidade, através da exata adequação entre os fins perseguidos e a imposição de ônus para o atingido pela norma. É neste âmbito que se verifica se houve *conformidade* entre os *meios* perseguidos e os *fins* alcançados, de tal modo tenha havido a solução mais *adequada* àquele conflito, acarretando a menor *onerosidade* possível no que tange à violação dos princípios constitucionais.

Portanto, o Princípio da Proporcionalidade, implícito em nosso sistema jurídico, é composto dos preceitos acima referidos: *adequação*, *necessidade* e *conformidade* (proporcionalidade em sentido estrito) e traduz a mediação necessária à existência de uma relação que evite o arbítrio estatal (função de bloqueio) e permita a implementação dos princípios constitucionais (função de resguardo).

21. Nosso Supremo Tribunal Federal já se manifestou acerca desse tema com muita propriedade, em várias ocasiões<sup>55</sup>.

No estrito âmbito tributário, é conhecida a decisão relatada pelo Ministro Orosimbo Nonato, RE 18.331, o qual se pronunciou alertando que “o poder de taxar não pode chegar à *desmedida* do poder de *destruir*, substituído o conhecido axioma de Marshall de que ‘*the power to tax is the power to keep alive*’. Cita ainda o juiz erudita conferência do prof. Bilac Pinto, tirada a lume na Rev. Forense vol. 82, p. 547, que vale por eloqüente preconício da doutrina elaborada na Corte Suprema dos Estados Unidos, de que o poder de taxar ‘*só pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, comércio e da indústria e com o direito de propriedade*’. É um poder, em suma, cujo exercício não pode ir até o abuso, o

---

<sup>55</sup> Sobre a posição jurisprudencial do STF acerca de Proporcionalidade, ver Gilmar Ferreira Mendes, *A Proporcionalidade na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*, Repertório IOB de Jurisprudência, ementa nº 1-8175, 1ª quinzena de dezembro de 1994, nº 23/94, página 475 e ss.



## O Estatuto Mínimo do Contribuinte

---

excesso, o desvio, sendo aplicável, ainda aqui, a doutrina fecunda do ‘*detournement de pouvoir*’. Não há que estranhar a invocação dessa doutrina ao propósito da inconstitucionalidade, quando a Justiça argentina já proclamou que ‘*la incompatibilidad puede ser con la letra de la Constitución, o solamente con su espíritu, es decidir, con su verdadero significado quando la letra es obscura o da lugar a diversas interpretaciones*’.<sup>56</sup>

Engana-se, contudo, quem entende que tal belíssimo acórdão concedeu ganho de causa ao contribuinte. Muito pelo contrário. No caso em apreço, o Município de Santos havia majorado o valor do imposto de licença sobre cabines de banho para o exercício de 1949 em 1.044,00%. O contribuinte entendeu que tal majoração estava desproporcional à sua capacidade econômica. A decisão de 1ª instância foi favorável ao contribuinte, mas o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo reformou a sentença. O Ministro Orosimbo Nonato, após o magnífico pronunciamento acima transcrito, decidiu que no caso concreto não havia sido a majoração do imposto que lhe causava dano à capacidade contributiva, uma vez que “o que mais onera sua situação é o pagamento do aluguel do prédio, devido, em 1948, à razão de oitenta e dois mil cruzeiros para cento e cinquenta mil cruzeiros em 1949, exercício a que se refere o lançamento cobrado (...) É evidente que o fisco nada tem a ver com os contratos onerosos dos contribuintes. Se o imposto que cobra é legal e devido, e não se mostra, só por si, exorbitante ou extorsivo, não há que ser acoimado de inconstitucionalidade (...) Manifesto é, pois, que a contribuição devida ao fisco não se mostra onerosa ou absorvente de seus lucros. Absorvente e onerosa é a orientação adotada de exploração de seus negócios, capaz de consumir a quase totalidade de seus lucros. E só por isso não fica inibido o fisco de arrecadar a seus tributos, legitimamente lançados.”

Desta forma, concretizado o Princípio da Proporcionalidade, foi entendido então, pelo Supremo Tribunal Federal, à vista do caso concreto, que estava correto o aumento do tributo, mesmo majorado acima de 1.000% de um ano para outro. Não precisa dizer que mesmo

---

<sup>56</sup> [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br), acórdão na íntegra. Pequeno excerto deste acórdão foi mencionado por Gilmar Ferreira Mendes, em *A Proporcionalidade...*, pág. 475.



#### O Estatuto Mínimo do Contribuinte

---

o relator fez notar sua saudade do acima citado artigo 185 da já então pretérita Constituição Federal de 1934, que limitava os aumentos de impostos em 20% de um ano para outro.

22. Assim, é imperioso se analisar todo o Direito sob o prisma da Proporcionalidade, a fim de que seja apreciada sob esta ótica relativista todos os Princípios Constitucionais acima referidos: Legalidade, Reserva Legal, Tipicidade, Isonomia, Capacidade Contributiva, Vedação ao Confisco e Sigilo na Comunicação de Dados Bancários. A correlação entre os meios jurídicos utilizados para alcançar os fins buscados é fundamental para a análise do Direito como um todo, o tributário inclusive. E é o cerne do Estado Democrático de Direito, pois transforma garantia formal em garantia de conteúdo.

### VIII. CONCLUSÕES:

23. Pode-se concluir a presente análise afirmando que o Direito é um produto cultural e sua interpretação depende do *estado da cultura* de uma dada sociedade. Logo, não existe *um* Direito, mas *vários* Direitos, de conformidade com a cultura das pessoas que o interpretam e as circunstâncias espaciais e temporais que presidem sua análise.

Contudo, existe limite para esta interpretação, uma vez que não pode ocorrer de forma desconectada com a realidade. Várias podem ser as interpretações corretas, factíveis, mas várias serão as teratológicas. No Brasil, o Supremo Tribunal Federal tem o poder-dever de interpretar a Constituição em última *ratio*.

Os Princípios Constitucionais de proteção ao Contribuinte constituem-se em cláusulas pétreas, consoante interpretação do Supremo Tribunal Federal na ADIn 939-DF, cujo relator foi o Ministro Sydney Sanches. Outras normas infraconstitucionais podem vir a conceder maior número de garantias aos contribuintes, sem que venham a ser consideradas cláusulas pétreas. Será inconstitucional a restrição destes Princípios Constitucionais através de normas infraconstitucionais.



O Princípio da Reserva Legal diferencia-se do Princípio da Legalidade pois este permite a delegação de competência normativa para outros entes estatais regularem situações através de normas infralegais. Apenas duas hipóteses encontram-se circunscritas ao Princípio da Reserva Legal Tributária: a *criação* e a *majoração* de tributos. Tudo o mais que não esteja inserido neste contexto pode ser regulado através de norma infralegal.

Outro aspecto do Princípio da Reserva Legal é o que estabelece que somente através de certo tipo de norma determinada exigência poderá ser efetuada. Daí surge que somente através de leis complementares ou de leis ordinárias é que será possível surgir este ou aquele tipo de exigência fiscal.

O Princípio da Tipicidade decorre do Princípio da Estrita Legalidade, uma vez que somente através do estabelecimento *na lei* de todos os aspectos necessários para a instituição ou a majoração de tributos é que surgirá a obrigação tributária, decorrente do fato imponible. Mais uma vez, frisa-se que não se pode interpretar as normas de maneira desconectada da realidade, transformando certa relação jurídica em outra. É possível reconhecer efeitos fiscais distintos das operações privadas efetuadas, mas apenas em hipóteses restritíssimas, e onde ficar configurada violação ao Princípio da Razoabilidade e da Proporcionalidade.

O Princípio da Vedação ao Confisco é estritamente vinculado à Capacidade Contributiva, sendo que ambos decorrem do Princípio da Isonomia. Ocorrerá a utilização de tributo com efeito confiscatório quando for retirada parte da propriedade de outrem, além do que permite sua capacidade de contribuir. A apuração deste efeito deve se dar pela carga tributária, e não de forma individualizada, por tributo. A imposição de multas pode ter um efeito confiscatório, conforme jurisprudência do STF, que já considerou como tal norma que estabeleceu 200% sobre o valor do imposto.

O sigilo na comunicação de dados bancários é uma cláusula pétrea, pois decorre do direito à intimidade e do sigilo das comunicações, ambos inseridos no art. 5º da atual Constituição. Seu entendimento deve ser relativizado, uma vez que é permitido ao Poder



#### O Estatuto Mínimo do Contribuinte

Judiciário, e tão somente a este, e desde que justificadamente, proceder à sua quebra. Não é possível, contudo, na ordem constitucional vigente, conceder o poder de quebrar o sigilo bancário a outro órgão que não o Poder Judiciário.

O Princípio da Proporcionalidade, por vários autores considerado idêntico ao da Razoabilidade, encontra-se implícito em nosso sistema jurídico, e se traduz em um juízo de *adequação, necessidade e conformidade* entre os meios utilizados e o fim a ser alcançado. Caso estejam em desacordo, o preceito normativo poderá ser considerado desproporcional, o que acarretará sua inconstitucionalidade. Tal preceito é o cerne do Estado Democrático de Direito.

### **BIBLIOGRAFIA UTILIZADA:**

BARROS, Suzana Toledo. O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS. RESTRITIVAS DE DIREITOS FUNDAMENTAIS. Brasília, Brasília Jurídica, 1996.

BOBBIO, Norberto *et alii*. DICIONÁRIO DE POLÍTICA. Brasília, Ed. UnB, 1992, vol. 02, *Verbete Práxis*, elaborado por GOZZI, Gustavo, pág. 987.

BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. SP, Malheiros, 5ª ed., 1994.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Pleno. ADIn 939-DF, relator Ministro Sydney Sanches, Revista Trimestral de Jurisprudência, nº 151/755

\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Pleno. RE 94.414-SP, relator Ministro Moreira Alves, Revista Trimestral de Jurisprudência, nº 114/237

\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Pleno. ADInMC 2.010-DF, relator Ministro Celso de Mello, Informativo do STF nº 164, [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br).

\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Pleno. ADInMC 1.075-DF, relator Ministro Celso de Mello, Informativo do STF nº 115, [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br).

\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Pleno. ADIn MC 551-1-RJ, relator Ministro Ilmar Galvão, D.J. Seção I, 18.10.91.

\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma. RECR 215301-CE, rel. Ministro Carlos Mário, [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br).

\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Pleno. PETQO 577-DF, rel. Ministro Carlos Mário, [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br).

\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma. RE 219780-PE, rel. Ministro Carlos Mário, [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br).

\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma. RE 18.331, rel. Ministro Orosimbo Nonato, [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br), acórdão na íntegra.

CARRAZZA. Roque. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS – IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA (IRPJ) E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO (CSL) – PLENA DEDUTIBILIDADE DA PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA – INCONSTITUCIONALIDADES DO ART. 43, §4º DA LEI 8981/95 –

**120** - RPGE, Porto Alegre 24(53): 91-121, 2001



O Estatuto Mínimo do Contribuinte

---

QUESTÕES CONEXAS. *In*: DIREITO TRIBUTÁRIO – ESTUDOS EM HOMENAGEM A BRANDÃO MACHADO, organizado por Luiz Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti, SP, Dialética, 1998, págs. 228-265.

COELHO, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Misabel. DIREITO TRIBUTÁRIO APLICADO. BH, Del Rey, 1997.

COMPARATO, Fábio Konder. EDUCAÇÃO, ESTADO E PODER. SP, Brasiliense, 1987.

CORREAS, Óscar. SOCIOLOGÍA DEL DERECHO Y CRÍTICA JURÍDICA. México, Ed. Fontamara, 1998. GRAU, Eros Roberto. O DIREITO POSTO E O DIREITO PRESSUPOSTO. SP, Malheiros, 1996. MENDES, Gilmar Ferreira. A PROPORCIONALIDADE NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Repertório IOB de Jurisprudência, ementa nº 1-8175, 1ª quinzena de dezembro de 1994, nº 23/94, página 475 e ss.

MIRANDA, Jorge (organizador e tradutor). TEXTOS HISTÓRICOS DO DIREITO CONSTITUCIONAL. Lisboa, Imprensa Nacional, 1980.

PONTES. Helenilson Cunha. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO. Tese de doutorado aprovada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, em março de 2000, digitada.

SCAFF, Fernando Facury. PROCESSO TRIBUTÁRIO E ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária p. 511 – 527. SICHES, Luis Recaséns. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO, 12ª ed. México, Ed. Porrúa, 1997.