

Onofre Alves Batista Júnior

O Poder de Polícia Fiscal

WADSWORTH
PUBLISHING

Índice	01
Abreviaturas Utilizadas	04
Introdução	05

Parte I

O Poder de Polícia

1 – Algumas considerações históricas relevantes	10
1.1 - Breve consideração histórica acerca do Poder de Polícia	10
1.2 - Origens do Princípio da Legalidade Tributária	25
1.3 - Alguns elementos históricos para a compreensão da tributação e do Poder de Polícia Fiscal no Brasil	29
1.4 - O Estado Tributário	34
2 – Caracterização do Poder de Polícia	36
2.1 - Conceito de Polícia	36
2.1.1 - O conceito de polícia e sua evolução	36
2.1.2 - O conceito de polícia na Europa	38
2.1.3 - O conceito de polícia na doutrina norte-americana	45
2.1.4 - O conceito de polícia no Brasil	47
2.2 - Meios de que o Estado se utiliza	53
2.3 - O Poder de Polícia como faceta da realização do bem comum	55
2.3.1 - O Poder de Polícia e o Princípio da Legalidade	55
2.3.2 - O Poder de Polícia e o bem comum	60
2.4 - Caracteres tradicionalmente atribuídos ao Poder de Polícia	66
2.4.1 – Discricionariedade	66
2.4.2 – Auto-executoriedade	68
2.4.3 – Coercibilidade	77
2.4.4 – Atividade Negativa	78
2.4.5 – Parte da Função Administrativa	79

2.4.6 – Eminentemente local	80
2.4.7 – Implica restrições às liberdades e direitos individuais	80
2.4.8 - Liberdade quanto aos meios	81
2.5 - Limites Genéricos do Poder de Polícia	82
2.6 - A competência para o exercício do Poder de Polícia	92

Parte II

O Poder de Polícia no Direito Fiscal

3 - <u>O Poder Tributário e o Poder de Polícia Fiscal</u>	95
4 - <u>O Poder Tributário</u>	102
4.1 - O núcleo do tributo – A norma tributária	102
4.2 - Imunidade e Isenção	104
4.3 - O que são tributos	106
4.4 - O Poder Tributário e as pessoas políticas competentes	110
4.5 - O Executivo e o Poder Tributário	111
4.6 - O Princípio da Tipicidade Tributária	114
4.7 - Limites ao exercício do Poder Tributário	117
5 - <u>O Poder Tributário Extrafiscal</u>	119
6 - <u>O Poder de Polícia Fiscal</u>	124
6.1 - O Poder de Polícia Fiscal e o Poder Tributário	124
6.2 - Manifestações do Poder de Polícia Fiscal	127
6.3 - Deveres de Polícia	128
6.3.1 - Os deveres de polícia e a relação jurídica tributária	128
6.3.2 - Os deveres de polícia e seus princípios norteadores	133
6.3.3 - Os deveres de polícia com reserva de consentimento	139

6.4 - Consentimento Prévio de Polícia	144
6.4.1 - Licenças e Autorizações	144
6.4.2 - Inscrições Fiscais	145
6.4.3 - Consentimento prévio e controles fiscais preventivos periódicos	154
6.5 - Fiscalização Tributária	158
6.5.1 - A Fiscalização Tributária como modo de exercício do Poder do Polícia Fiscal	158
6.5.2 - Competência para o exercício da Fiscalização Tributária	159
6.5.3 - O alcance dos poderes investigatórios	162
6.5.4 - Ações Fiscalizadoras	172
6.5.5 - Prestações de Informações e o Sigilo Profissional	183
6.6 - Fiscalização Tributária e o Lançamento	188
6.7 - Sanção de Polícia	196
6.7.1 - O preconceito acerca das sanções de Polícia Fiscal	197
6.7.2 - A norma sancionadora	200
6.7.3 - Infrações objetivas e Infrações subjetivas	202
6.7.4 - A responsabilidade pessoal do agente	207
6.7.5 - Ilícitos tributários e crimes fiscais	208
6.7.6 - Algumas particularidades do ilícito tributário	210
6.7.7 - Alguns princípios informativos das infrações fiscais	211
6.7.8 - Espécies de sanções de Polícia Fiscal	214
6.7.9 - Alguns breves comentários acerca da eficácia da atuação do Fisco	236
7. Conclusões	239
Bibliografia	253

Abreviaturas Utilizadas:

CLTA – Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais.

CPA – Código do Procedimento Administrativo (português) – aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442/91, de 15 de novembro.

CPT – Código de Processo Tributário (português) – aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de abril.

CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

CRP/76 – Constituição da República Portuguesa de 1976.

CTN – Código Tributário Nacional (brasileiro) – Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966.

DOU – Diário Oficial da União.

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados.

IR - Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

ISS – Imposto sobre Serviços de qualquer natureza.

ITCD – Imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos.

RICMS – Regulamento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, do Estado de Minas Gerais.

TJ – Tribunal de Justiça.

TRF – Tribunal Regional Federal.

Introdução

Logo à partida, assinalamos que é fato que a simples menção do termo “Poder de Polícia”, em especial em países que sofreram com regimes de força e opressão, desperta, em uma primeira corrida de vistas, um certo sentimento de repulsa e até, por que não, de medo.

Em verdade, entretanto, a mera observação da atual realidade das democracias ocidentais nos alerta que, embora despertando queixas e críticas, o ser humano, em sua necessária vida em comunidade, não foi capaz, se é que isto é possível, de apresentar uma solução que transpusesse a representada pela existência do Estado.

Assim, a menos que desconsideremos qualquer possibilidade de existência de conflitos de interesse, ou mesmo que aceitemos um padrão de altruísmo, solidariedade e educação humana, de nível tão elevado e perfeito, e mais, sem indivíduos que representem exceções, não poderemos abolir do mundo a existência de um “sistema estatal” com algum “poder de coerção”.

Desta forma, aceitando e partindo da necessária existência do Estado, somos conduzidos a acreditar que, para que se possa assegurar o próprio exercício de direitos por parte dos indivíduos, torna-se necessário uma atuação, que podemos dizer - “agressiva”, por parte desse mesmo Estado.

Tomemos, porém, Poder de Polícia, com um conteúdo diverso daquele de outrora: como um “poder” traçado e configurado pelo moderno Estado Democrático de Direito; lastreado e fundamentado na Constituição; com amarras bem definidas, e vinculado absoluta ou tendencialmente por normas trazidas da própria comunidade; estritamente afinado com a busca do bem comum.

Neste contexto, dentro desta linha de idéias, não podemos nos esquecer que o atual Estado Social de Direito, nas modernas democracias, optou por ser um Estado Tributário, ou seja, um Estado não patrimonial, não proprietário dos meios de produção, e desta forma, dentro desse traçado que conjuga tons liberais e cores sociais, **torna-se necessário “tributar”**.

Esta é a opção mais acertada de um Estado Social Tributário de Direito, que não é o senhor dos bens, que obtêm receitas derivadas e não originárias. É a alternativa plausível para uma democracia, como a brasileira, que privilegia e adota como valores e fundamentos constitucionais, a livre iniciativa, a iniciativa privada, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho, mas que crava, ainda, como objetivos fundamentais da República, a edificação de uma sociedade livre, justa e solidária, e, sobretudo, que almeja erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e regionais¹.

¹ Art. 1º da CRFB/88. “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como

Nessa traçada, que identifica o plano constituinte de estabelecer um Estado Social Tributário de Direito, a Carta Federal vigente estrutura um **Sistema Tributário** pormenorizado e desenha uma **Ordem Social**, que tem como primado, o trabalho e, como objetivo, o bem-estar e a justiça social.

Nesse feixe de valores e de objetivos, em que sobressai a liberdade e a justiça social, firma-se a necessidade de um poder limitador, devidamente delineado, cuidadosamente delimitado.

Esse binômio liberdade-igualdade, para ser assegurado, sobretudo após o impacto da “**Globalização**”, passou a exigir uma eficaz atuação do Estado, em especial diante do porte e dimensão dos mega agentes econômicos, e de seu potencial poder agressor aos interesses da sociedade, quer através da eliminação da concorrência, quer no cometimento de abusos, quer afinal, na própria modelagem da maneira de viver no planeta.

A Globalização, em que pese os seus incontestáveis benefícios, trás sensíveis riscos, com a crescente “mundialização”, através de empresas transnacionais e multinacionais, de caráter universal, que acabam por exigir do Estado uma potencialidade de atuação mais ativa.

Nessa direção já se manifestou **IVES GANDRA**, que afirma que a globalização trouxe benefícios ao mercado internacional, entretanto, vem, a reboque, trazendo uma subversão, com a reintrodução do capitalismo selvagem sob a forma de investimentos de caráter puramente especulativo ².

O que assentamos é o fato de que, neste contexto, que deve manter aceso o desiderato de assegurar a dignidade da pessoa humana e a Justiça Social, aumenta a responsabilidade dos Estados, que se transformam, assim, na única entidade maior capaz de fazer frente a possíveis abusos e ameaças, e a única em condições de se colocar ao lado do bem comum, em contraposição a possíveis interesses econômicos mais egoístas dos mais novos poderosos.

Antes de mais nada, cumpre ressaltar, com toda a serenidade, que é necessário reconhecer que seria por demais ingênuo acreditar que o “automático equilíbrio dos egoísmos ³”, deixando o complexo e agressivo jogo econômico inteiramente entregue

fundamentos: I – a soberania; II – a cidadania; III – a dignidade da pessoa humana; IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V – o pluralismo político. [...].

Art. 3º da CRFB/88. “*Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária; II – garantir o desenvolvimento nacional; III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação*”.

² Cfr. **Ives Gandra Martins**, *Uma Visão do Mundo Contemporâneo*, Ed. Pioneira, 1996. Como afirma **Miguel Reale** (*O Estado Democrático de Direito e o Conflito de Ideologias*, 2ª ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1999, pág. 75), por vezes, a elogiada **globalização** se reduz a um mero disfarce para um novo imperialismo, gerado pelo domínio dos mais avançados processos técnicos de produção, por parte dos países de vanguarda da civilização cibernética.

³ Conforme expressão de **Miguel Reale**, *O Estado Democrático ... cit., ...*, pág. 35.

aos dados de mercado, pudesse zelar pelo mito da felicidade humana e do bem estar social. Mais do que isso, nos insurgirmos em afirmar que este complexo jogo, ao contrário, poderia sim, fazer utópica a fundamental necessidade de se assegurar a dignidade da pessoa humana.

Nesse momento, é fundamental destacarmos que não se pode confundir a “dignidade da pessoa humana”, ou mesmo a “liberdade individual”, fundamentos maiores de nosso sistema jurídico, com a “garantia de lucros abusivos”, ou “liberdade de exploração capitalista desmedida”. Não se confunde a “dignidade da pessoa humana” ou a “liberdade individual”, com a necessidade de neutralidade e passividade do Estado, mas ao contrário, a garantia da “dignidade da pessoa humana” passa pela necessária garantia de saúde, educação, emprego, cultura, lazer, que devem ser promovidas, garantidas, ou mesmo prestadas, se for o caso, pelo Estado.

Em verdade, os mais festivos rótulos liberais que pretendem afastar qualquer controle ou intervenção estatal, dão azo apenas à garantia de interesses egoístas, que se escondem na proposta liberal, com promessas nunca factíveis de assegurar o bem comum através do bem do capital, em um “engodo” que se revela, no dia a dia, uma farsa.

Não podemos nos esquecer, por outra volta, que o próprio Poder de Polícia já foi o instrumento de dominação e opressão usado pelos príncipes, em uma outra antiga “farsa” de opressão, sem precedentes, que apenas tinha por traz, outros personagens.

Entretanto, com o devido cuidado, cientes da evolução que o termo experimentou, em especial no século XX, retornamos a colocar em seu âmbito, com barreiras e limites muito mais densos e delineados, a **questão tributário-fiscal**, em sintonia com a mais moderna doutrina administrativista, e passamos a avaliar o fenômeno da Tributação, bem como as necessárias atividades de Fiscalização, dentro dessa ótica, mais adequada ao moderno desenho de Estado Democrático de Direito.

É forçoso ver e rever que, embora combatida pelos mais altos interesses transnacionais do poder econômico, é através da **tributação justa e equânime** que pode o Governo atuar em prol do bem comum. Exatamente nesse contexto, de exacerbada globalização, onde ressuscitam alguns antigos ideais liberais, é que a atuação do Poder de Polícia Fiscal se faz necessária, tanto como mecanismo de garantia da Justiça Social, como contraface da prestação do bem comum.

Nas breves linhas do presente estudo, alertamos que escapa às nossa pretensões delimitar ou aprofundar os estudos acerca dos limites do Poder de Polícia, em seus vários casos ou situações, o que deixamos para outra oportunidade.

Como poderemos verificar, o estudo do **Poder de Polícia no Direito Fiscal**, dentre outras dificuldades, esbarra em dois grandes grupos de desafios: um primeiro que seria o da caracterização desse Poder e um segundo que seria o necessário e conveniente estudo de seus limites.

O presente trabalho focou suas atenções nesse primeiro grupo de desafios, necessário para que bem se possa estudar o segundo, sem qualquer pretensão de esgotá-lo, mas com o intuito de dar uma contribuição para sua compreensão.

Em outra nota, cumpre assentar que, se em nações mais desenvolvidas, o traçado de suas estratégias e sistemas se dá através da análise de suas próprias experiências, no Brasil, jovem e em desenvolvimento, é comum se buscar os ensinamentos das escolas estrangeiras.

Entretanto, é importante se ter em conta o alerta de **REALE**⁴, que reproduzimos: “*Parece, em suma, que somente nos consideramos cultos na medida em que somos eruditos, ou, por melhor dizer, na medida em que provamos nossos conhecimentos a respeito das idéias dominantes nos grandes centros culturais de nossa predileção*”.

É verdade. É necessário afastarmos a medição de qualquer trabalho, iniciativa ou idéia, pelo grau com que esta se aproxima do pensamento desenvolvido no grande centro X ou Y. É fundamental o abandono das avaliações que desprezam qualquer iniciativa, se esta não se amparou firmemente em doutrinas tidas como mais evoluídas. É preciso fugir do “provincianismo” que assola o Brasil.

Nesse compasso, com o devido equilíbrio, tentamos vencer o desafio de tratar o tema, centrado na realidade brasileira, mas com vistas postas nos trabalhos e desenvolvimentos estrangeiros, mas com o cuidado e o respeito que o sistema jurídico e a doutrina brasileira conquistaram, bem como prestando a devida atenção às peculiaridades de nossa realidade.

É claro que o erro não é o único caminho que conduz ao acerto. A avaliação crítica da experiência e da doutrina estrangeira pode nos levar a economizar enganos, encurtando o caminho rumo ao acerto. Não é necessário a queda brutal e repleta de percalços e danos, para que se aprenda a caminhar, mas ao contrário, o amparo nos trabalhos de sábios doutrinadores, como os que temos em quantidade em diversos países, pode nos possibilitar uma avaliação mais isenta, mais imune aos nossos próprios limites e inclinações, mais ampla e aberta.

Assim, acreditamos firmemente que o aprendizado e a análise, acompanhada e orientada pelos mais dignos e notáveis doutrinadores lusos, possam nos levar à fuga de certos modelos ou caminhos viciados, possibilitando o arejamento do estudo, com novas possibilidades, experiências e realidades.

Isto posto, podemos identificar no presente trabalho duas partes distintas e complementares: uma primeira que analisa o próprio “**Poder de Polícia**”, caracterizando-o, verificando suas amarras e contornos, apurando a sua evolução; e uma segunda, onde o Poder de Polícia é identificado na seara tributária e fiscal – **Poder de Polícia no Direito Fiscal**, e, à luz da moderna doutrina administrativista, nacional e estrangeira, analisa os seus aspectos, formas, meios, manifestações, etc..

⁴ Cfr. **Miguel Reale**, *O Estado Democrático* ..., cit., ..., pág. 84.

PARTE I

O PODER DE POLÍCIA

Documento encaminhado a editora sem revisão

1. Algumas considerações históricas relevantes

1.1 - Breve consideração histórica acerca do Poder de Polícia

Comentado [OABJ1]:

O **Direito**, como realidade histórico-cultural, exige, para ser compreendido, o entendimento de que seu desenvolvimento se dá em evolução dinâmica, sendo o direito de hoje o resultado de um passado e marco de referência para um direito do futuro. Desta forma, deve ser examinado também como fato histórico, sendo que o entendimento das instituições atuais deve se dar à luz da compreensão das ordens jurídicas do passado.

Cientes dessa necessidade, passemos, mesmo que brevemente, a tecer algumas considerações históricas acerca do “Poder de Polícia”.

O vocábulo **POLÍCIA** encontra sua origem na palavra grega *politeia*, e do termo latino *politia*, e era utilizada para designar todas as atividades da *polis*, ou seja, significava a constituição da cidade, constituição do Estado, num sentido referente à Administração Pública, governo, o que ilustra o fato do **sentido etimológico** da palavra ter-se afastado muito daquele que utilizamos hoje, em especial nos textos de Direito Administrativo⁵.

Para além dos vários sentidos que o termo assumiu na história, não é menos verdade o fato do vocábulo se prestar, ainda hoje, a inúmeras **confusões e equívocos**, em especial se verificarmos os fundamentos embaixadores de tal poder.

Não raro, nos dias de hoje, encontramos, em peças judiciais, a invocação desmedida do dito “Poder de Polícia”, como se este fosse algo “mágico” ou “divino”, quase “metafísico”, que possuísse o condão de legitimar qualquer ação estatal.

Acompanhemos, assim, nestas curtas linhas, algumas acepções pelas quais o termo foi tomado ao longo da história, até chegarmos ao nosso entendimento do que significa “polícia”, nesse final de século.

Nas **idades gregas**, como registra **CLOVIS BEZNOS**⁶ e **FIORINI**⁷, o antigo grego desconhecia o sentido de liberdade individual, tal como a conhecemos hoje, sendo que a própria vida privada não ficava imune às ingerências do Governo, que intervinha em assuntos tais como a proibição ao celibato, disciplina do vestuário, uso do bigode, etc.

⁵ Cfr. Maria Sylvia Zanella **Di Pietro**, *Direito Administrativo*, 8ª ed., São Paulo, 1997, Ed. Atlas, pág. 92; e, **Clóvis Beznos**, *Poder de Polícia*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1979, pág. 01.

Para Bernardo **Ribeiro de Moraes** (*Compêndio de Direito Tributário*, vol. 1, 5ª ed., Rio de Janeiro, 1996, Ed. Forense, págs. 514 e 515), o vocábulo *politia* vem das cidades gregas da Antigüidade (*polis*), cujo poder de vigilância (*politeia*), refletiu-se nas *urbs romanus* (*politia*), de onde, com o correr dos tempos, passou para o português (“polícia”). Para o mesmo autor, a idéia traduzia a “arte de governar os cidadãos” ou “boa ordem da coisa pública”.

⁶ Cfr. **Clóvis Beznos**, cit., ..., págs. 02 e 03.

⁷ Cfr. **Bartolomé A. Fiorini**, *Poder de Polícia*, 2ª ed., Buenos Aires, Ed. Alfa, 1962, págs. 24 e 25.

A coletividade era a cidade, e o grego, o filho da *polis*, parte ordinária, dela componente, que, antes de ter necessidades individuais, estava inserido no mundo das necessidades da *polis*.

Desta forma, para o indivíduo grego, isento de valor autônomo, a polícia referia-se às necessidades que sentia a coletividade, como um todo único, sem qualquer desintegração hábil a considerar a figura do ser individual, com suas necessidades⁸.

Chegando a **Roma**, o afluxo de riquezas e escravos, entre outras razões, possibilitaram o forjar de um *jus privatus*, distinto do *jus publicus*. Delineou-se, assim, o reconhecimento da existência, a favor do Estado, de um setor que compreendia bens humanos e patrimoniais, distinto daquele que dizia respeito aos particulares⁹.

Mesmo considerando, dois períodos distintos, ou seja, uma fase de ouro e outra posterior de arbitrário despotismo, considera **CLÓVIS BEZNOS** que, apesar de todas essas contradições da história romana, a função policial se mostrou como uma guardiã do equilíbrio entre a relação indivíduo e bem público, embora caiba a ressalva de que o direito romano atribuía maior valor às riquezas privadas adquiridas (consideradas extensão do próprio indivíduo), do que ao merecido respeito aos indivíduos, como pessoas humanas¹⁰.

Nessa direção, o citado autor conclui que é possível afirmar-se que Roma conheceu direitos individuais, ao contrário da Grécia antiga, que os desconhecia, e por via de consequência, a função policial se apresentava como necessária à manutenção do equilíbrio desses direitos com o bem público, sendo patente que todos esses direitos se voltavam para o poder e grandeza do Império.

Se nas **cidades-estado gregas** o termo significava a administração da cidade¹¹, **da antiguidade até o século XV**, o termo se manteve, em suas linhas gerais, com o sentido de conjunto das atividades públicas ou estatais, mesmo com o fim das *polis*.

À partir do **Século XI**, o termo já sofreu uma primeira restrição, afastando-se dele tudo o que fosse relativo a relações internacionais¹².

⁸ Assim, devemos dar relevo às sempre sábias lições de **BOBBIO**, ao recordar **BENJAMIN CONSTANT**, que claramente distinguem a “liberdade dos antigos” da “liberdade dos modernos”, assentando que, se o objetivo dos antigos se restringia a distribuição do poder político entre os cidadãos, o objetivo dos modernos busca muito mais, almejando, inclusive, a segurança para as fruições privadas (Cfr. **Norberto Bobbio**, *Liberalismo e Democracia*, trad., 6ª ed., São Paulo, Ed. Brasiliense, 1995, págs. 07 a 10).

⁹ Cfr. **Clóvis Beznos**, cit., ..., págs. 06 a 12; e **Fiorini**, cit., ..., págs. 28 e 29.

¹⁰ Cfr. **Clóvis Beznos**, cit., ..., págs. 10 e 11.

¹¹ Cfr. **Caio Tácito**, *O Poder de Polícia e seus limites*, in Revista de Direito Administrativo da Fundação Getúlio Vargas, n.º 27, Jan/Mar/1952, pág. 1.

¹² Cfr. **Agustín A. Gordillo**, *Teoría General del Derecho Administrativo*, Madrid, Instituto de Estudios de Administración Local, 1984, pág. 527.

Na **Idade Média**, o termo *jus polittiae* passou a significar o poder para toda e qualquer ação do príncipe necessária à boa ordem da sociedade civil, sob a autoridade do Estado, em contraposição à boa ordem moral e religiosa, essa na esfera de competência da autoridade eclesiástica. No **século XV**, conforme **GARRIDO FALLA**¹³, o termo “polícia” já dizia respeito a prosperidade e segurança pública.

Entretanto, cumpre registrar que, na **Alemanha**, em **fins do século XV**, o *jus polittiae* volta a significar, para todas as atividades do Estado, os poderes amplos de que dispunha o príncipe de ingerência na vida privada dos cidadãos, mesmo em sua vida espiritual ou religiosa, alicerçado, porém, na pretensa finalidade de buscar a segurança e o bem estar coletivo¹⁴.

Já no avanço dos tempos, no **século XVII**, passou-se a estabelecer uma distinção entre **polícia** e **justiça**; a primeira se referia a normas atinentes à Administração, decretadas pelo príncipe, que afastava a apreciação dos tribunais; a outra dizia respeito as normas que ficavam fora da ação do príncipe e que eram aplicadas pelos juizes¹⁵. Nessa visão, própria da época dos Estados absolutos, vê-se retratada a autoridade incontestável do Estado frente aos súditos. Se o direito decorre do soberano, que o tutela, não se admite o erro do rei, e muito menos a revisão judicial (“*the king can do no wrong*”).

Cumpre registrar, entretanto, um período anterior, recheado de seqüelas feudais, onde os direitos das pessoas estavam “fragmentados” e “estratificados” - o **Estado Estamental** ou **monarquia limitada pelas ordens**¹⁶.

Como nos ensina **DIOGO FREITAS DO AMARAL**¹⁷, este subtipo de Estado caracterizou-se por ser uma forma de transição entre o “Estado Medieval” e o “Estado Moderno”, apresentando-se com múltiplas instituições de caráter corporativo, a quem eram atribuídos alguns direitos e privilégios, detectando-se uma progressão lenta ou quase nula das garantias individuais. Já se verificava, porém, como na **Inglaterra**, no campo da legalidade fiscal, alguns amortecimentos à intenção dos príncipes em instituir tributos, como veremos à frente, entretanto, apenas neste aspecto a “polícia” poderia se afastar do conceito que se apresentava, e ainda, poderíamos nos referir ao termo “polícia” como conjunto das atividades públicas.

¹³ Cfr. Fernando **Garrido Falla**, *Las Transformaciones del concepto juridico de Policia Administrativa*, in Revista de Administracion Publica do Instituto de Estudios Politicos, Madrid, ano IV, n.º 11, mayo-agosto de 1953, pág. 13.

¹⁴ Cfr. **Garrido Falla**, *Las Transformaciones...*, cit., ..., pág. 13. Como assinala o mesmo autor (Fernando **Garrido Falla**, *Tratado de Derecho Administrativo*, vol. II, Parte General: Conclusion, 10ª ed., Madrid, Ed. Tecnos, 1992, pág. 127), na Alemanha, depois da Reforma, os Príncipes passaram a ter simultaneamente poderes temporais e espirituais.

¹⁵ Cfr. **Di Pietro**, *Direito ...*, cit., ..., pág. 93. Como registra **Garrido Falla** (*Las Transformaciones ...*, cit., ..., pág. 13), existiam assuntos que os príncipes resolviam inapelavelmente – “*en los asuntos de policia no hay apelación*”.

¹⁶ Cfr. **Jorge Miranda**, *Manual de Direito Constitucional*, tomo I, 6ª ed., Coimbra Editora, 1997, pág. 77.

¹⁷ Cfr. **Diogo Freitas do Amaral**, *Curso de Direito Administrativo*, vol. I, 2ª ed., Coimbra, Livraria Almedina, 1998, pág. 63.

Já em um salto, podemos distinguir dois momentos na evolução do **Estado Absoluto**.

Em um primeiro, em princípios do século XVIII, a monarquia se afirma como “direito divino”, onde o rei, que se aclama “escolhido por Deus”, legitima o seu poder num fundamento religioso.

Porém, em um segundo sub-período, passa-se a buscar atribuir ao poder uma fundamentação racionalista dentro do iluminismo dominante, o que se traduzia no “**despotismo esclarecido**”, ou, em alguns países, no “**Estado de polícia**”, visualizando-se o Estado como uma associação para a consecução do interesse público que, porém, atribuía ao príncipe plena liberdade de “meios” para o alcançar os fins. A fundamentação do domínio arbitrário dos poderes encontrava sua justificativa na consideração de que, a vontade do Príncipe tendia sempre à realização da felicidade dos súditos. Enaltece-se, assim, o “poder pelo poder”, posto ao serviço do Estado Soberano, que se guia pela conveniência, pelo bem público, e não pela justiça ou legalidade¹⁸.

Nesse momento de culto à razão de Estado, observa-se a fragilidade em matéria de garantias individuais frente ao Estado, registrando-se uma incerteza no direito, bem como a **extensão máxima do poder discricionário** e simultâneo reforço do controle do Estado por sobre a sociedade¹⁹.

O poder era absoluto e não estava limitado pela lei. No exercício desse poder arbitrário, o executivo monárquico poderia lesar direitos dos particulares, dispensar apenas alguns do cumprimento dos deveres legais, ou mesmo outorgar privilégios a certos particulares²⁰.

De forma extremamente ilustrativa, podemos tomar as lições de **PASCOAL J. DE MELLO FREIRE DOS REIS**²¹ (que viveu entre 1738 e 1798) acerca das instituições jurídicas portuguesas do século XVIII: “§ I. O *Fisco* significa o dinheiro do príncipe, e o *Erário* o do povo, mas numa monarquia esta distinção não é tão rigorosa como foi entre os romanos, que viveram algum tempo em verdadeira República ou à sombra dela”.

Mais à frente acentua o jurista: “§ V. Entre outros, são direitos majestáticos ou reais: *impor tributos de qualquer gênero*, Ord. liv. 2, tit. 2, §§ 4,5,6, 13,14 e 15; *cunha moedas*, Ord. liv.5, tit.12, no princ. E § 4; *extrair quaisquer metais*, liv. 2, tit. 26, § 16; *fazer leis*, Ord. liv. 3, tit. 75, § 1, no fim; *criar magistrados*, Ord. liv. 2, tit., 26, § 1;

¹⁸ Cfr. **Jorge Miranda**, *Manual ...*, tomo I, cit., ..., pág. 80.

¹⁹ Cfr. **Freitas do Amaral**, *Curso ...*, vol. I, cit., ..., págs. 67 a 70. Como registra **Caio Tácito** (*O Poder ...*, cit., ..., pág. 1), ao se referir ao termo “polícia”: “*historicamente, corresponde a noção de soberania dos príncipes e serve de alicerce ao absolutismo*”.

²⁰ Cfr. **Diogo Freitas do Amaral**, *Direito Administrativo*, vol. II, 2ª ed., Lisboa, 1988, pág. 47. O Professor assinala que em época ainda anterior à Revolução Francesa, a doutrina distinguiu o **ESTADO** do **FISCO**, sendo que o primeiro não estava sujeito à lei, ao contrário do segundo.

²¹ Cfr. Pascoal de **Mello Freire**, *Instituições de Direito Civil e Criminal Português*, de 1789, traduzido por Miguel Pinto de Meneses, in *Antologia de Textos sobre Finanças e Economia*, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal do Ministério das Finanças, Lisboa, 1966, pág. 9.

dispor dos bens dos súditos na guerra e na paz, § 7; e, em suma, toda a autoridade, jurisdição, poder, na República, e o mais que de propósito omitimos, visto estas noções bastarem ao nosso propósito ²².

Como se percebe, em Portugal, no século XVIII, não se via qualquer limitação razoável ao Poder de Polícia do monarca. A Polícia não estava limitada, nem quanto ao seu objeto ou finalidade, nem quanto aos meios, e se apresentava como uma função do Estado, meramente executiva.

Especificamente quanto aos tributos, já advertia **MELLO FREIRE** que, não se deveria aumentá-los ou exigi-los sem razão e a tributação deveria se limitar a harmonizar as receitas à necessidade de despesas ²³. Entretanto, como se vê, **a própria tributação não se afastara do Poder de Polícia do monarca**, e não encontrava qualquer delineamento externo significativo que não fosse a vontade ou o bom senso do soberano. Da mesma forma, quanto aos meios, não se podia verificar tais delineamentos. A título ilustrativo, podemos registrar outro ensinamento do citado autor: “*os que devem à Fazenda não são ouvidos, enquanto não forem presos ou não derem penhor ou este se lhe tome*”.

Buscando delinear o que estaria no âmbito do “Poder de Polícia”, na época, em Portugal, mais uma vez valemo-nos das lições do jurista português ²⁴: “*Também não declaro todos os objetos da policia, mas os principais, que respeitam aos costumes, vida, saúde, subsistência e comodidade do cidadão*”. Da mesma forma, o autor indicava que tudo que se referisse a agricultura, florestas, **finanças** ²⁵, fábricas, armas, jogos ou ordem dos tratamentos entre os cidadãos pertenceria à Polícia.

Na mesma direção **SOUSA SAMPAIO** ²⁶ ensinava: “*Por direito da policia entendemos a autoridade que os Príncipes têm para estabelecerem e promoverem os meios e subsídios que facilitem e promovam a observância de suas leis*”.

Em síntese, estabelecidas as leis, as infrações que por ventura fossem cometidas seriam avaliadas segundo o direito, na esfera judicial, porém, os poderes do soberano e membros da administração, no sentido de prevenir as perturbações à ordem jurídica, não estavam sujeitos à legalidade e se pautavam apenas na idéia que se fizesse do que era o interesse público.

Assim, o Poder de Polícia aparece como um **processo governativo**, eminentemente **discricionário**, **alheio ao princípio da legalidade** e guiado pelas

²² Cfr. **Mello Freire**, *Instituições ...*, cit., ..., pág. 13 (grifos nossos).

²³ Cfr. **Mello Freire**, *Instituições ...*, cit., ..., pág. 14.

²⁴ Cfr. Pascoal de **Mello Freire**, *Novo Código de Direito Público de Portugal com as provas*, de 1844, traduzido por Miguel Pinto de Meneses, in *Antologia de Textos sobre Finanças e Economia*, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal do Ministério das Finanças, Lisboa, 1966, pág. 407.

²⁵ Como ensina **Garrido Falla** (*Tratado ...*, cit., ..., pág. 125): “*Cabalmente el Estado-Policia se caracterizaba en su actividad por las numerosas medidas de tipo coactivo con que interfería la actividad de los particulares, desde la tasa del pan hasta la censura de las publicaciones*” (grifos nossos).

²⁶ Cfr. Francisco Coelho de **Sousa Sampaio**, *Preleções de Direito Pátrio*, em 1793, citado por **Marcello Caetano**, *Manual de Direito Administrativo*, tomo II, 9^a ed., revista e atualizada por Diogo Freitas do Amaral, Coimbra, Livraria Almedina, 1983, pág. 1146 (grifos nossos).

vicissitudes e circunstâncias do bem comum e da segurança pública, para o qual utilizavam meios arbitrários ²⁷.

No **Estado de Polícia**, os poderes do príncipe e de seus servidores não careciam de qualquer definição normativa prévia, e eram determinados segundo uma avaliação casuística do que deveria se considerar interesse público. Era, pois, como afirma **SÉRVULO CORREIA** ²⁸, um sistema discricionário na sua globalidade.

Acontece, porém, que esse Poder de Polícia foi sofrendo **restrições** que lhes foram impostas, **afastando** as **atividades eclesiásticas**, depois as **militares** e **financeiras**, chegando a reduzi-lo a normas internas da Administração.

Nessa direção, como registra **GARRIDO FALLA**, uma nova concepção do que venha a ser “Polícia” se perfilava: “*la Administración militar y la financiera (cameralística) comienzan a ser tratadas como cuestiones aparte*” ²⁹.

Uma nova precisão é necessária: em seu conjunto, nas leis (alemãs), quando se referiam à Polícia, podia verificar-se um viés comum – a idéia de **coação**. Desta forma, o resto das atividades estatais que se desenvolviam através de meios não coativos, deveriam ser excluídas do conceito de “Polícia” ³⁰.

Mas foi com o surgimento do Estado de Direito que a idéia de leis a que o príncipe não se sujeitasse foi abrindo espaço para o **Princípio da Legalidade**. Seria a visão da lei como “limite” da ação administrativa ³¹.

Na onda do **Liberalismo**, passou-se a privilegiar a **liberdade**, centrando toda preocupação na atribuição de direitos ao indivíduo, devendo toda interferência ter caráter excepcional. A atuação estatal passa a ser exceção, restrita à manutenção da ordem pública. Daí, restringiu-se o Poder de Polícia a **Polícia de Segurança**.

A polícia deveria se restringir a manter a ordem pública, a liberdade, a propriedade e a segurança individual. À autoridade passou a caber tão somente um papel negativo de evitar a perturbação da ordem e assegurar a livre fruição dos direitos de cada um.

Como assinala **MANUEL HESPANHA** ³², tanto no período medieval, como no Estado Moderno, antes da fase social, os objetivos primeiros do poder real eram a paz e

²⁷ Cfr. **Marcello Caetano**, cit., ..., pág. 1147.

²⁸ Cfr. **J. M. Sérvulo Correia**, *Noções de Direito Administrativo*, vol. I, Lisboa, Ed. Danúbio, 1982, pág. 247.

²⁹ Cfr. **Garrido Falla**, *Tratado ...*, cit., ..., pág. 127.

³⁰ Cfr. **Garrido Falla**, *Tratado ...*, cit., ..., pág. 127. Como afirma o autor: “*Realmente, com esta exclusión se separa de la policía lo que, com terminología más moderna, llamaríamos actividad de persuasión o de fomento, así como la actividad (mínima en aquella época) de servicio público*”.

³¹ Como enfatizou **Sérvulo Correia** (*Polícia*, in *Dicionário Jurídico de Administração Pública*, vol. VI, pág. 393), o papel do Princípio da Legalidade (denominação de razões históricas, quando, segundo o autor, melhor se diria *Princípio da Juridicidade*) como instrumento técnico-jurídico de concretização do Princípio filosófico do repúdio ao arbítrio do poder.

a justiça, objetivos estes que se identificavam apenas com a reconstrução da ordem perturbada (administração passiva).

O poder absoluto se retrai perante o domínio dos direitos individuais na mutação da sociedade presumivelmente livre e igualitária. Os novos regimes políticos que se desenham caracterizam-se, essencialmente, pela garantia dos direitos individuais inalienáveis e intangíveis, oponíveis ao Estado – “*Como um episódio da revolta do cidadão contra o Poder, na imagem célebre de Alain. Ao despotismo se opõem a força da liberdade e a segurança individual, na mística da inviolabilidade da lei todopoderosa*”³³.

O Estado deveria apenas, segundo a **concepção liberal**, evitar a perturbação da ordem e assegurar o livre exercício das liberdades, colocando-se apenas como um “poder de equilíbrio”, prevenindo e corrigindo os entrecosques individuais³⁴. Esta competência de arbitragem é que vai caracterizar o conceito clássico do **Poder de Polícia** como simples processo de contenção de excessos de individualismo³⁵.

O **Estado Liberal** do século XIX aparece como Estado Constitucional de Direito, ou Representativo, e, lastreado na idéia de liberdade, empenha-se em limitar o poder político, tanto **internamente** (pela separação dos poderes), como também **externamente**, com a redução de suas funções perante a sociedade³⁶.

Mostra-se, assim, como **Estado Burguês**, identificado com os interesses e valores da burguesia³⁷, que conquista o poder político e econômico, o que vem a justificar o realce das **liberdades individuais** do indivíduo (liberdade contratual, reverência a absolutização da propriedade privada a par das liberdades)³⁸.

³² Cfr. A. Manuel Hespanha, *Para uma teoria da história institucional do Antigo Regime*, in Poder e Instituições na Europa do Antigo Regime – Colectânea de Textos, Lisboa, Editado pela Fundação Calouste Gulbenkian, 1988, págs. 66 a 69.

³³ Cfr. Caio Tácito, *Poder de Polícia e Polícia do Poder*, in Direito Administrativo da Ordem Pública, coord. Caio Tácito, 3ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1998, pág. 56.

³⁴ Cfr. Caio Tácito, *O poder ...cit., ...*, pág. 2.

³⁵ Cfr. Caio Tácito, *Poder de Polícia e ...*, cit., ..., pág. 57. Como ressalta o autor: “*A todos, sem distinção, o Estado Liberal assegurava a plenitude de agir segundo o juízo próprio de conveniência. Conforme a sátira famosa de Anatole France, a lei garantia igualmente ao rico e ao pobre o direito de dormir debaixo da ponte*”.

³⁶ Cfr. Jorge Miranda, *Manual ...*, cit., tomo I, ..., pág. 86. Para o autor, é isto que sustentam, de seus pressupostos doutrinários e prismas próprios, os autores que o teorizam (Kant, Adam Smith, Thomas Paine, Madison, Wilhelm vom Humboldt, Bentham, Benjamin Constant, Alexis de Tocqueville, Stuart Mill, Silvestre Pinheiro Ferreira e Alexandre Herculano).

³⁷ Como registra A. D. Lublinskaya (*A concepção burguesa contemporânea de monarquia absoluta*, in Poder e Instituições na Europa do Antigo Regime – Colectânea de Textos, Lisboa, Editado pela Fundação Calouste Gulbenkian, 1988, pág. 104), “*o absolutismo perdeu as suas posições quando a burguesia comercial e industrial, que crescerá graças à força do mesmo absolutismo, se tornou suficientemente independente e a nobreza se tornou suficientemente burguesa*”.

³⁸ Segundo Marcelo Rebelo de Sousa e Sofia Galvão (*Introdução ao Estudo do Direito*, 4ª ed., 1998, Ed. Publicações Europa-América LDA., págs. 27 e 28), o **Estado Liberal de Direito** privilegiou os fins da Segurança interna e externa e da Justiça comutativa. Portando-se, assim, como um Estado-árbitro, não intervencionista na vida econômica e social, correspondia as aspirações de uma burguesia em rápida ascensão, a quem interessava, por um lado, a salvaguarda jurídica da sua posição, com a eliminação dos privilégios do clero e aristocracia, e por outro lado, o reconhecimento da igualdade formal perante a

Já marcado por convulsões bélicas, por mudanças cada vez mais rápidas e alicerçadas em avanços tecnológicos sem precedentes, bem como por profundas crises econômicas, vem o **século XX**, quando à fase liberal do Estado constitucional segue-se a **fase social**.

À partir do momento em que os não proprietários, ou seja, os que nada tinham exceto a sua força de trabalho, conquistam o direito de voto ou força para algo exigir, a consequência foi que o Estado teve de atender aos anseios de proteção contra o desemprego, e pouco a pouco, seguros sociais contra doenças e velhice, providências em favor da maternidade, casas a preços populares, etc. Assim, como firma **NORBERTO BOBBIO**³⁹, aconteceu que o estado de serviços - o Estado Social, foi, agradando ou não, a resposta a uma demanda vinda de baixo, a uma demanda democrática no sentido pleno da palavra.

Parte-se, desta forma, de um Estado neutro a um Estado ético, de um Estado mínimo ao Estado Providência, do Estado-Polícia ao **Estado de bem-estar**, do Estado legislativo ao Estado administrativo.

Em linhas gerais, avança-se em direção a um **Estado democrático, intervencionista, social**, em contraposição a um *laissez faire* liberal. Como reforça **JORGE MIRANDA**: “Assim, revelam-se de alcance quase universal a promessa de direitos económicos, sociais e culturais, a par das liberdades e garantias individuais (por vezes, em contraposição a estas)...”⁴⁰.

Como ensina **CAIO TÁCITO**⁴¹, se desfaz a auréola romântica dos capitães de indústria e os conflitos sociais se exacerbam, os sindicatos se fortalecem e com a crise, especialmente deflagrada à partir de 1929, retorna a força do Poder de Polícia como instrumento de intervenção do Estado na ordem econômica e social.

O que se verifica é uma verdadeira opção entre o controle da economia pelo Governo, emanado da representação popular, e o controle pelo Poder Econômico, concentrado e absorvente⁴².

lei, consubstanciada no respeito aos direitos civis e políticos, a par da manutenção de uma certa desigualdade ao nível econômico e social.

Para José António **Maravall** (*A função do direito privado e da propriedade como limite do poder do Estado*, in *Poder e Instituições na Europa do Antigo Regime – Colectânea de Textos*, Lisboa, Editado pela Fundação Calouste Gulbenkian, 1988, págs. 233 a 247), o Estado é o grande aparelho edificado pela burguesia para defender a **propriedade**: “O Estado soberano alcançou o seu desenvolvimento precisamente pelo fato de a propriedade privada se ter constituído como uma **esfera autónoma** para corresponder desde então ao Estado, não só **respeitar este limite**, mas também **protegê-lo e até convertê-lo em razão de sua própria soberania**”. Para o autor a concepção de propriedade é uma das bases da cultura estadual na sua fase de Estado Absoluto e continuará a sê-lo no Estado Liberal.

³⁹ Cfr. **Norberto Bobbio**, *O Futuro da Democracia – Uma defesa das regras do jogo*, trad. bras. Marco Aurélio Nogueira, 6ª ed., São Paulo, Ed. Paz e Terra, 1997, pág. 35.

⁴⁰ Cfr. **Jorge Miranda**, *Manual ...*, cit., tomo I, ..., págs. 90 e 91.

⁴¹ Cfr. **Caio Tácito**, *Poder de Polícia e ...*, cit., ..., pág. 59.

⁴² Cfr. **Caio Tácito**, *Poder de Polícia e ...*, cit., ..., pág. 59.

O Poder de Polícia, assim, surge como o caminho para a proteção dos economicamente mais fracos, contendo os excessos do capitalismo, firmando a **ordem democrática** ⁴³.

Nesse ínterim a atividade administrativa deixa de ser a pura salvaguarda do existente, ou seja, a sociedade deixa de ser vista como reflexo de uma ordem natural e que por isso deve ser apenas preservada, e passa a se mostrar como uma atividade interventora, que toma a iniciativa e age (**administração ativa**), visando a “*criação de algo de novo*” ⁴⁴.

O **Estado Social de Direito** é a evolução, ou segunda fase do Estado constitucional de Direito. A liberdade se mantém como valor básico, bem como a limitação do poder político persevera como um objetivo permanente, mantendo-se, de forma intransponível, o povo como titular do poder político.

Porém, para tornar efetiva a tutela dos direitos fundamentais, torna-se necessário articular direitos, liberdades e garantias (direitos cuja função imediata é a proteção da autonomia do indivíduo) com os direitos sociais (direitos que visam refazer as condições materiais e culturais em que vivem as pessoas). Busca-se, agora, da igualdade jurídica chegar a **igualdade social**; atingir a segurança jurídica ⁴⁵ com **segurança social** ⁴⁶.

Como não podia deixar de ser, o próprio conceito de “**direito de propriedade**”, baluarte do Estado Liberal, pelas exigências do interesse social, deve ser revisto e reavaliado.

Este incremento da atividade estatal ⁴⁷ veio acompanhado do **alargamento incessante da base tributária**, bem como pelo **abuso da burocracia**, com a proliferação de órgãos do serviço público, que, no final do século XX, vêm a colocar em *check* o próprio papel do Estado Social.

⁴³ Como salienta primorosamente **Norberto Bobbio** (*A era dos direitos*, Rio de Janeiro, Ed. Campus, 1992, pág. 06): “*Do ponto de vista teórico, sempre defendi – e continuo a defender, fortalecido por novos argumentos – que os direitos do homem, por mais fundamentais que sejam, são direitos históricos, ou seja, nascidos em certas circunstâncias, caracterizadas por lutas em defesa de novas liberdades contra velhos poderes, e nascidos de modo gradual, não todos de uma vez e nem de uma vez por todas*”.

⁴⁴ Cfr. **A. M. Hespanha**, *Para ...*, cit., ..., págs. 68 e 69.

⁴⁵ Assim, para **Rebello de Souza** (cit., ..., pág. 28), na evolução para o Estado Social de Direito assiste-se a subalternização do objetivo da Segurança em benefício da Justiça redistributiva e do Bem-estar econômico, social e cultural.

⁴⁶ Cfr. **Jorge Miranda**, *Manual ...*, cit., tomo I, ..., pág. 96.

⁴⁷ A título ilustrativo, reproduzimos os dados quantitativos apresentados por **Paul Hugon** (*O Imposto – Teoria Moderna e Principais Sistemas*, São Paulo, Ed. Renascença, 1945, págs. 115 e 116): (a) o orçamento inglês de 59 milhões de libras esterlinas, em 1870, eleva-se para 197 milhões, em 1914, e chega a 798 milhões, em 1931; (b) o alemão, de 634 milhões de marcos, em 1875, vai a 3 bilhões e meio, em 1913 e a 6 bilhões e meio, em 1934; (c) o francês, de 531 milhões de francos, em 1789, passa 5 bilhões, em 1913 e chega a 50 bilhões e meio, em 1931; (d) o orçamento federal norte-americano, de 742 milhões de dólares, em 1916, chega a 8 bilhões, em 1934, e no pós-guerra, em 1944, atinge 86 bilhões de dólares.

Dentre os vários fatores que trouxeram o esgotamento do **Estado Providência**, **VASCO PEREIRA DA SILVA** ⁴⁸ elenca: (a) o constante aumento das contribuições dos indivíduos para o Estado, mais do que proporcional às prestações por eles recebidas, gerando um sentimento de desconfiança e insatisfação dos privados; (b) ineficiência econômica da intervenção de um Estado que cresceu gigantescamente, sem que este crescimento viesse associado a um aumento do bem estar individual, mas antes a um desmesurado crescimento da burocracia; o risco da corrupção e do nepotismo por parte dos administradores públicos; a “desideologização” ⁴⁹, acompanhada, por vezes, de novas preocupações político-sociais, tais como o combate à poluição, a defesa do meio ambiente ou da qualidade de vida.

Nesse levante contra esse excesso das burocracias dominantes e incremento da carga tributária, assiste-se um confronto entre a **cobrança popular** para que se aprimore e melhore a prestação dos serviços públicos, por um lado, e **um certo retorno aos fundamentos do liberalismo** por outro ⁵⁰.

Nesse sentido, o Estado, em um difícil dilema, adota, em especial em países mais pobres, como palavra de ordem, a “privatização”, a “terceirização” e a “desregulação da economia”.

Como é notório, à partir da década de 80, em especial em países em desenvolvimento, como o Brasil ou a Argentina, o excessivo nível de endividamento, onde apenas os pagamentos dos juros da dívida externa absorvem toda a possibilidade de crescimento e o condena a uma evolução negativa, aliado a uma crise econômica de proporções mundiais, impuseram, como afirma **GORDILLO** ⁵¹, posturas governamentais de austeridade pública, introduzindo, assim, novas condicionantes ou limitações às idéias do Estado Social.

Nesse compasso, se o agravamento do *deficit* dos orçamentos públicos, em decorrência do financiamento dos programas assistenciais através de empréstimos

⁴⁸ Cfr. **Vasco Pereira da Silva**, *Em busca do Acto Administrativo Perdido*, Coimbra, Livraria Almedina, 1998, págs. 122 e 123.

⁴⁹ Nesse sentido, vale registrar a lembrança de **Norberto Bobbio** (*O Futuro da Democracia* - ..., cit., ..., págs. 33 e 140) das palavras de **Tocqueville**: “as opiniões, os sentimentos, as idéias comuns são cada vez mais substituídas pelos interesses particulares”. Perguntava-se: “se não havia aumentado o número dos que votam por interesses pessoais e diminuído o voto de quem vota à base de uma opinião política”.

Para **Miguel Reale** (*O Estado Democrático* ..., cit., ..., pág. 33), alertando para o exagero da afirmativa, os socialistas tendem a dar maior atenção à questão ideológica, ao passo que os partidários do liberalismo tendem a se apegar mais à experiência social e aos problemas ligados à estrutura e destino do capitalismo, bem como ao apavorante desemprego e ao papel que cabe ao Estado perante a sociedade.

⁵⁰ Para uma abordagem mais minuciosa acerca do perfil do **Estado Pós-Social**, com um modelo de Administração Prospectiva, vale a leitura de **Vasco Pereira da Silva** (cit., ..., págs. 122 a 144). Acentua a coexistência de valores individualistas, com a persistência de valores atinentes à solidariedade social, agregando a isto a proliferação de decisões genéricas, multilaterais, ou seja, verifica-se a **coexistência** de uma Administração Agressiva, Prestadora e Prospectiva. Chama, também, a atenção para a passagem da coação (**Administração Agressiva**), para o consenso (**Administração Prestadora**) e deste para o planejamento (**Administração de Infra-Estruturas**).

⁵¹ Cfr. **Gordillo**, cit., ..., pág. 79.

públicos⁵², veio a desenhar um “Estado Crise”, a adoção dessas políticas “neoliberais” de forma desarticulada e sem maiores avaliações, vem consumindo a base em que se assenta os anseios de segurança social.

Em verdade, diante do **desafio de tornar o Estado eficiente, eficaz e efetivo**, o amadorismo político dos dirigentes dá sustento apenas a uma política de **desmantelamento**, entregando ao Poder Econômico até a própria prestação mais típica e fundamental de serviços públicos.

Para **JOSÉ AFONSO DA SILVA**⁵³, a tese da Reforma do Estado, nessa linha, atende aos anseios das elites brasileiras, e consistirá, em verdade, na destruição do Estado, com a fragmentação do poder entre as grandes formações econômicas oligopolizadas, ou talvez até, monopolizadas.

Entretanto, nesse trajeto, ganham relevância os **mecanismos informais de expressão e de pressão**, tais como as organizações de base, os sindicatos, as associações de classes e as representações de “sem terras”, grupos indígenas, etc.⁵⁴.

Ao lado deste fenômeno, a “era da comunicação” veio a facilitar e tornar efetiva a força da **opinião pública**⁵⁵, e todo esse levante expressa, pelo voto e por movimentos reivindicatórios, o desenho de uma nova democracia⁵⁶, muito mais participativa, consciente e exigente, que grita e reclama, que exige e não espera.

⁵² Como afirma **J. Schumpeter** (*Die Krise des Steuerstaats*, apud Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo – dissertação de doutoramento em Ciências Jurídico-Políticas na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Coimbra, Livraria Almedina, 1998, pág. 202), o Estado Tributário entrou em crise logo que abandonou a regra de ouro do Estado Liberal, de cobrir as despesas públicas com receitas tributárias, e mantendo a postura intervencionista, passou a suportar o seu financiamento através do recurso normal à dívida pública.

⁵³ Cfr. **José Afonso da Silva**, *Perspectivas das Formas Políticas*, in *Perspectivas do Direito Público*, coord. Cármen Lúcia A. Rocha, Belo Horizonte, Ed. Del Rey, 1995, págs. 129 a 152.

⁵⁴ Como ensina **Norberto Bobbio** (*O Futuro da Democracia ...*, cit., ..., pág. 23), nos estados democráticos, os grupos, os sindicatos, os partidos políticos, as grandes organizações, e cada vez menos os indivíduos, passam a ser os sujeitos politicamente relevantes. Não mais podemos colocar como protagonistas da vida política, numa sociedade democrática, um soberano, um povo ou a nação, mas um povo dividido de fato em grupos contrapostos e concorrentes, com relativa autonomia diante do Governo Central.

⁵⁵ Como assinala **Miguel Reale** (*O Estado Democrático ...*, cit., ..., pág. 13), a democracia moderna se baseia na opinião pública, isto é, não significa que são somente os poderosos meios de comunicação, como os jornais, televisão e rádio, que devem ser os vigilantes da causa democrática, mas também os cidadãos comuns, quer se valendo da ação popular (art. 5º, LXIII, da CRFB/88), quer graças a ação das “organizações não governamentais”– ONGs).

⁵⁶ Para **Norberto Bobbio** (*Liberalismo e Democracia*, cit., ..., págs. 92 a 97), hoje, a relação entre o liberalismo e a democracia é marcada pela incapacidade dos governos democráticos de dominarem os conflitos em uma sociedade complexa – **ingovernabilidade** - , em razão, dentre outros fatores, da sobrecarga ocasionada pela desproporção crescente entre o número de demandas provenientes da sociedade civil e a capacidade de resposta do sistema político; do nível de fluidez com que as solicitações são encaminhadas aos poderes públicos para serem atendidas no mais breve tempo possível; da maior conflitualidade social nos regimes democráticos do que nos autocráticos; da diluição do poder nos regimes democráticos. Um dos remédios que aponta seria a **necessidade de se melhorar o funcionamento dos órgãos decisoriais**. Assim, como alinhava o autor, a reação democrática, diante dos neoliberais, consiste em exigir a **extensão do direito de participar na tomada das decisões coletivas**

Compartilhamos, assim, da mesma posição de **GORDILLO**⁵⁷, para quem, de alguma maneira, se tornam mais críticos e necessários alguns princípios do Direito Administrativo moderno, como a **participação decisória dos cidadãos**⁵⁸; **controles mais eficientes de racionalidade, de oportunidade e mérito; mecanismos operativos de responsabilidade**; etc..

Em síntese, o que se busca agora é um modelo de Estado que assegure a **liberdade**, que garanta a **igualdade material** e a **segurança social**, somando-se, ainda, a isto, o **dever de solidariedade e de participação**, cobrando da Administração, acima de tudo, **eficiência, eficácia e efetividade** – liberdade, igualdade material, fraternidade, participação, efetividade seriam, assim, as novas máximas para o novo milênio.

Nesta busca da **efetividade**, nos domínios da “administração constitutiva”, é preciso ressaltar, sem indevidos preconceitos e com o adequado equilíbrio, como lembra **RAMÓN PARADA**⁵⁹, que também é possível alcançar o mesmo fim público com diversas formas de intervenção, que podem se combinar ou substituir uma às outras, segundo o chamado “*Principio de Intercabiabilidad de las Técnicas de Intervención Administrativa*”. O Estado, por exemplo, para atingir um grau digno de assistência hospitalar, pode fomentar os hospitais privados ou criar os seus próprios serviços públicos hospitalares.

Outrossim, cabe registrar que se, a “**Administração Constitutiva**” experimenta um afunilamento e contenção, com a passagem de diversas funções estatais para a iniciativa privada, a “**Administração Agressiva**”, embora cada vez mais nos **limites da lei**, mais fiscalizada e acompanhada por **grupos informais de pressão** e pela **opinião pública**, não vê o seu papel encolhido, mas ao contrário, vem incrementando a sua ação em setores antes imunes à ação do Estado.

para lugares diversos daqueles em que se tomam as decisões políticas, ou seja, **procurar novos espaços para a participação popular (democracia de participação)**.

⁵⁷ Cfr. **Gordillo**, cit., ..., pág. 79.

⁵⁸ Nesse sentido, vale a leitura do interessante artigo de **Walter Ceneviva** (*Em 2070 Direito Público voltará no tempo*, in *Perspectivas do Direito Público*, coord. Cármen Lúcia A. Rocha, Belo Horizonte, Ed. Del Rey, 1995, págs. 487 a 503) que, em um esforço de previsão, visualiza o ano de 2070 com dois poderes clássicos: o administrativo e o contencioso. Entende que a solução de “legislativo” será superada pelo ajuste a “ultra-eletrônica” e à manifestação instantânea dos próprios administrados por sobre cada um dos temas de interesse coletivo, passando a falar direta e prontamente, sem representantes. Prevê que a tecnologia, no rumo que caminha, poderá proporcionar a participação ativa dos cidadãos, implementando-se, assim, uma **real Democracia Participativa**, em detrimento de um Governo Central “todo-poderoso”, que se arroga na tomada de todas as decisões. Se acertada essa linha de previsões, com certeza, o Poder de Polícia transmutaria em uma restrição da liberdade e propriedade, em prol do bem comum, nos termos da deliberação direta e imediata da coletividade. Enfim, um novo perfil da questão deveria ser delineado.

⁵⁹ Cfr. **Ramón Parada**, *Derecho Administrativo*, I, Parte General, 10^o ed., Madrid, Ed. Marcial Pons, 1998, pág. 432.

Como bem reconhece **FERNANDO ANDRADE DE OLIVEIRA**⁶⁰, a atuação do Poder de Polícia deverá atender, nesse contexto, ao inegável desenvolvimento das atividades privadas em diferentes setores.

Assim, o novo desenho de Estado, paradoxalmente, **vem retomando, de certa forma, a atuação da Polícia Administrativa**, entretanto, com amarras e propostas muito bem disciplinadas e determinadas pela lei, pela opinião pública e pelos anseios populares.

Portanto, já há algum tempo, se o Estado passou a atuar mais ativamente, e, extrapolando as barreiras da segurança, a sua ação passou a se dirigir também à **ordem econômica e social**, como não podia deixar de ser, o conceito de “Polícia Administrativa” vem evoluindo continuamente.

À propósito, é importante ter em mente, que não podemos confundir estado mínimo/estado máximo, com a antítese estado forte/estado fraco. A acusação neoliberal é a de que o Estado Social violou o princípio do estado mínimo e, conjuntamente, não consegue mais cumprir a sua própria função de governar (estado fraco). Entretanto, até mesmo o ideal neoliberal não pode rejeitar a necessidade que se desponha de um **estado simultaneamente mínimo e forte**.

Nesse compasso, o **Poder de Polícia**, nos moldes democráticos, como veremos, verificou e verifica, à partir do Estado Social, seu **crescimento**.

Nos mais recentes anos, o binômio liberdade-igualdade, para ser assegurado, como já dissemos, sobretudo após o impacto da “**Globalização**”, exige uma atuação mais efetiva do Estado, em especial diante do poderio dos mega agentes econômicos, que dispõem de magnífico potencial de eliminação de concorrência ou de cometimento de abusos.

A Globalização, que trouxe incontestáveis benefícios, trouxe, também, a possibilidade de severos riscos, com a “mundialização” das empresas transnacionais e multinacionais, que acabam por exigir, do Estado uma potencialidade de atuação mais ativa.

Nesse avanço da **globalização**, cumpre registrar dois caminhos complementares de reação, ou seja, a formação de comunidades internacionais, como a União Européia e o Mercosul, e a reconquista de certa fatia do poder dos Estados, muito embora *com a renúncia de sua participação hegemônica*.

Neste compasso, se por um lado assiste-se ao avanço de mercados regionais, por outro, fruto da inovada e diferente necessidade de intervenção, os Estado passam a precisar recuperar a sua capacidade de interferência nos domínios econômicos, **não** mais através de monopólios ou assunção da iniciativa econômica, mas através de sua atuação de polícia.

⁶⁰ Cfr. **Fernando Andrade de Oliveira**, *O Direito Administrativo – Origens e Perspectivas*, in *Perspectivas do Direito Público*, coord. Cármen Lúcia A. Rocha, Belo Horizonte, Ed. Del Rey, 1995, págs. 31 a 56.

Neste contexto, para que se mantenha viva a busca da Justiça Social e a garantia da dignidade da pessoa humana, os Estados vêm aumentando a sua responsabilidade, uma vez que restam como a entidade maior, mais adequada e apta a se contrapor a possíveis abusos e ameaças por parte dos economicamente mais poderosos.

Como também já frisamos, seria ingenuidade acreditar que o “automático equilíbrio dos egoísmos”, que deixa o complexo e agressivo jogo econômico inteiramente entregue aos dados de mercado, pudesse zelar pelo mito da felicidade humana e do bem estar social. Ao contrário, este caminho poderia sim, fazer utópica a fundamental necessidade de se assegurar a “dignidade da pessoa humana”.

Repetimos que é fundamental destacarmos que não se pode confundir a “dignidade da pessoa humana”, ou mesmo a “liberdade individual”, fundamentos maiores de nosso sistema jurídico, com a “garantia de lucros abusivos”, ou “liberdade de exploração capitalista desmedida”.

Não se confunde a “dignidade da pessoa humana” ou a “liberdade individual”, com a necessidade de neutralidade e passividade do Estado, mas ao contrário, a garantia da “dignidade da pessoa humana” passa pela necessária garantia de saúde, educação, emprego, cultura, lazer, que devem ser promovidas, garantidas, ou mesmo prestadas, se for o caso, pelo Estado.

Afinal, é necessário salvaguardar a idéia fonte primordial da **pessoa humana**, em sua integridade. Tomemos, para ilustrar, a questão ecológica. Não podemos, nos dias de hoje, conceber a própria existência da criatura humana, sem ações de preservação da natureza. Enfim, a “dignidade da pessoa humana”, ou melhor, “a própria sobrevivência da raça humana”, como se vê no exemplo, para ser assegurada, exige a atuação estatal de preservação da natureza.

É aqui que a necessidade de intervenção estatal retorna com patente clareza, obviamente como poder regrado legalmente, para poder atender às necessidades humanas, e assim, assegurar o valor-fonte “pessoa humana”. É a própria visão de um Poder de Polícia regrado e limitado, estritamente vinculado ao bem comum, que, em última análise, ressuscita, para garantir, afinal, a própria “dignidade da pessoa humana” – a própria **“existência digna do ser humano”**.

Curiosamente, em sintonia com o Estado Democrático de Direito, e com a necessidade de se evitar o caminhar rumo a um Estado menos respeitador dos direitos individuais, a atuação de polícia, necessariamente, se abre em dois braços: uma atuação pautada nos critérios abstratos ou mesmo concretos, traçados na lei e vinculados às balizas constitucionais; e uma atuação de Polícia Administrativa delimitada pelas barreiras legais.

Isto posto, dentro dos limites e amarras que entendemos necessários, vale registrar **dois sentidos** de expansão do Poder de Polícia ⁶¹: numa primeira direção, o

⁶¹ Nesse sentido, também, **Di Pietro**, *Direito ...*, cit., ..., pág. 94.

Estado passa a atuar em áreas antes fora de seu alcance, atingindo medidas relativas às relações de emprego, mercado de produtos de primeira necessidade, exercício das profissões, saúde, etc.; por outra direção, passa a admitir a imposição de obrigações de fazer, como a venda de produtos, cultivo da terra, aproveitamento do solo, admitindo medidas para além da mera imposição de obrigações de não fazer.

Este último sentido, podemos exemplificar com a intervenção do Estado na propriedade privada, com base na **função social da propriedade**, na busca da consecução do bem comum (tal como no **art. 182** da atual Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CRFB/88, que autoriza, em seu **§ 4º**, a exigência pelo Estado de edificação compulsória, para aquelas propriedades urbanas que não cumpram a sua função social delineada no plano diretor municipal), ou mesmo com base na **função social da empresa**, ou, como veremos, com a imposição de **deveres de polícia fiscal**.

Documento encaminhado a editora sem revisão

1.2 - Origens do Princípio da Legalidade Tributária

Se o **Princípio** (genérico) da **Legalidade** surgiu no Estado Liberal ⁶², encontramos raízes do específico **Princípio da Legalidade Tributária**, em períodos mais remotos, sendo que o “poder de instituir impostos” viu-se limitado, historicamente, antes mesmo das demais atividades do poder estatal. Assim, podemos afirmar que, no campo tributário, o Poder de Polícia encontrou uma de suas primeiras limitações.

No intuito de conferir a forma pela qual esta restrição ocorreu, passemos a vista, sinteticamente, nas origens do Princípio da Legalidade, em matéria tributária.

O **Princípio da Legalidade Tributária**, já enraizado nas nossas tradições, chegou ao Brasil por ventos europeus, uma vez que o seu nascimento se deu exatamente na Europa, como reação contra o despotismo tributário.

O Princípio da Legalidade Tributária deita raízes nas próprias origens históricas e políticas do regime democrático, prendendo-se mesmo à própria razão de ser dos Parlamentos ⁶³, desde a luta das Câmaras inglesas para a efetividade da aspiração contida na fórmula “*no taxation without representation*”, que se traduzia, em última análise, no direito dos **contribuintes consentirem**, e só eles, pelo voto de seus representantes eleitos, na decretação e majoração dos tributos ⁶⁴.

Durante o reinado de João Sem Terra, na **Inglaterra**, os barões, diante do peso das exigências tributárias, se rebelaram e passaram a impor determinadas condições, pelo estabelecimento de um estatuto que objetivava a tutela de seus direitos, e, em especial, coibia a atividade tributária extorsiva ⁶⁵.

⁶² Com a ressalva, como assinala o Prof. **Soares Martínez** (*Direito Fiscal*, 9^a ed., 1997, Coimbra, Ed. Livraria Almedina, pág. 347), de que o princípio já fazia parte da Epístola de São Paulo aos Romanos, segundo o qual “*peccatum non cognovi nisi per legem*”, bem como já havia sido esboçado no Direito Romano (“*Leges Julia*”, “*Leges Cornelia*”).

⁶³ Como assinala **Jorge Miranda** (*A Competência Legislativa no Domínio dos Impostos e as Chamadas Receitas Parafiscais*, in Revista da Faculdade de Direito de Lisboa, Vol. XXIX, 1988, pág. 14), o Princípio da Legalidade Tributária tem longa história, que se confunde com a própria história do constitucionalismo moderno.

⁶⁴ Cfr. **Aliomar Baleeiro** (*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 7^a ed., atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1997, pág. 74). Nesse sentido, também, José **Casalta Nabais**, cit., ..., pág. 322.

⁶⁵ Para **Aliomar Baleeiro** (*Limitações ...*, cit., ..., pág. 50), na Idade Média, com o desagregamento da estrutura estatal, os senhores feudais, diante da força diminuta do rei, **anuem** com o pagamento dos tributos, que têm um caráter “voluntário” e de **subsídio** oferecido ao Estado. Com a decadência do feudalismo e o reforço da autoridade estatal, os tributos ganham o cunho de “**dever**”. Ressalta, ainda, que os precedentes históricos do princípio montam ao século XI, antes da Carta Magna inglesa, correspondendo ao Princípio da Autotributação (promessa de Anselmo a William Rufus, de 1096; e, autotributação eclesiástica no Lateran Council, 1179).

Assim, registra-se que a Magna Carta, de 15 de junho de 1215, consignava, em seu artigo XII⁶⁶, que nenhum auxílio ou contribuição se estabeleceria sem o consentimento do conselho do reino. Firmava-se, dessa forma, o **princípio do consentimento dos tributos pelos súditos**, como sistema de proteção do “contribuinte da época” contra os possíveis abusos da monarquia⁶⁷.

A concepção do “prévio consentimento” foi-se alargando e assumindo ares de **Princípio da Representação** (Act of Appropriation de 1626, Petition of Rights de 1628 e Bill of Rights de 1689).

O princípio, na Europa, em geral, conheceu um vasto interregno no **absolutismo real**, por volta dos séculos XVII e XVIII, durante o qual os monarcas prescindiram das autorizações das Cortes para lançarem mais tributos, o que afasta qualquer espanto pelo retorno do Princípio do Consentimento por exigências revolucionárias⁶⁸.

O Princípio da Legalidade já toma suas atuais características no **Estado Liberal** (em substituição ao Princípio da Aprovação dos Tributos pelos Súditos), sendo que, na Inglaterra, após a revolução de 1688, a idéia já se incorporara ao **Bill of Rights**, de 15 de fevereiro de 1689, que proclamava, em seu artigo 4º, que toda a cobrança de impostos pela Coroa ou para uso da Coroa seria ilegal se exigido sobre o pretexto de prerrogativas, sem o consentimento do Parlamento, ou estabelecido por tempo maior ou por modos diferentes dos designados⁶⁹.

O princípio atravessa o oceano, chegando a **América do Norte**, onde encontrou consagração na Declaração dos Direitos do Homem da Filadélfia, de 1774. Também acolhido pela **Revolução Francesa**, o princípio veio a ser expresso no artigo 14 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, que estabelece que o imposto somente pode ser votado, pela nação e seus representantes. Da mesma forma o princípio foi consagrado na Constituição dos Estados Unidos da América do Norte (art. I, sec. 8).

Assim, à partir do **século XIX**, as diversas Constituições Políticas européias passam a consagrar o Princípio da Legalidade Tributária, como máxima garantia dos

Como afirma **Casalta Nabais** (cit., ..., págs. 325 e 326), mesmo na Magna Carta, o princípio assume a característica de “contrato” entre a nobreza e o rei, ou seja, com facetas bem distintas da visão atual que se faz do Princípio da Legalidade.

⁶⁶ **Art. XII da Magna Carta:** “no scutage or aid shall be imposed on our kingdom unless by the common counsel of our kingdom”. Para o texto, em português, **Jorge Miranda**, *Textos Históricos de Direito Constitucional*, Lisboa, 1980, págs. 13 e segs.

⁶⁷ Daí a idéia de **autotributação**, de sacrifício coletivamente consentido. Para **Casalta Nabais** (cit., ..., págs. 321 e 322), a idéia de consentimento de tributos é enraizada nos povos europeus por afetar a liberdade pessoal – a liberdade de dispor da propriedade- e a segurança jurídica necessária a preservar essa liberdade. Para o autor, a regra foi absorvida, em Portugal, a partir das Cortes de Coimbra de 1261, e vigorou até 1668, quando estas votaram impostos pela última vez, e foram dissolvidas, em 1674, por D. Pedro II (de Portugal).

⁶⁸ Nesse sentido, **Casalta Nabais**, cit.,..., pág. 323.

⁶⁹ Cfr. **Ribeiro de Moraes**, *Compêndio de Direito Tributário*, vol. II, 3ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1997, págs. 88 e 89.

contribuintes frente aos possíveis excessos do Poder Executivo, sendo que a quase totalidade das constituições vigentes o adotam ⁷⁰.

Se nos seus primórdios, o **consentimento** apresentava-se com função garantística, buscando proteger a liberdade pessoal e garantir a segurança jurídica, evitando a arbitrariedade, com o advento do **constitucionalismo**, esse quadro sutilmente se altera, mudando o sentido do consentimento de impostos da época estamental. O ideal de comparticipação política, que ganhou corpo face aos fatores sócio-econômicos do Estado burguês, se realizava com os contribuintes alçando os seus representantes, que com mandato livre, passavam a tomar as deliberações em nome da Nação, traduzindo-se, assim, em autorizações à tributação condicionada pelo **voto dos representantes**.

Por outro lado, o consentimento passa a ser mediatizado pela lei, espelho da vontade geral, repositório dos mecanismos de afetação das liberdades ou propriedade dos cidadãos. Ressalte-se, daí, que o consentimento atinge **formas perenes**, mantendo-se em vigor pelo tempo que a lei vige, ou melhor, podendo ser cobrado tantas vezes quanto se concretizasse a hipótese de incidência legal. Seriam, pois, impostos não consentidos pelos contribuintes, mas estabelecidos pela lei votada pelos representantes ⁷¹.

Nessa direção, a necessidade de garantia dos interesses burgueses passou a exigir, para além do Princípio da Legalidade Tributária, o **Princípio da Aprovação do Orçamento**, como renovação anual da nova forma de “consentimento” para a cobrança de tributos. Daí porque a legalidade da despesa, integrada à receita, em previsão orçamentária, só veio a amadurecer posteriormente, e da mesma forma, **só a partir do século XIX, o princípio da legalidade se afirmou como princípio geral para toda a matéria administrativa** ⁷².

Por outro giro, cabe ressaltar que, se a legalidade tinha por objetivo neutralizar o executivo monárquico (privado de qualquer legitimidade democrática), na deliberação acerca da criação e majoração de impostos, a partir do momento em que

⁷⁰ Cfr. **Ribeiro de Moraes**, vol. II, cit., ..., págs. 90 e 91. Para **Dino Jarach** (*Curso Superior de Derecho Tributario*, Vol. I, 1ª ed., Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, 1957, pág. 94), os tributos representam invasões do Poder Público nas riquezas dos particulares, e, em um Estado de Direito, tais invasões devem ser feitas unicamente através da lei. Como se verifica em **Victor Uckmar** (*Principios Comuns de Direito Constitucional Tributário*, trad. Marco Aurélio Greco, 2ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 1999, págs. 21 a 45), em 1999, praticamente todas as constituições vigentes afirmam que os impostos devem ser aprovados pelos órgãos legislativos competentes.

⁷¹ Nesse sentido, **Casalta Nabais**, cit., ..., pág. 328.

⁷² A professora **Mizabel de Abreu Machado Derzi** (*Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1988, págs. 89 e 90) assinala: “[...] enquanto a técnica da legalidade só se afirma como princípio jurídico geral, para toda a matéria administrativa no século XIX, quando paralelamente, se evolui para o Estado de Direito, o prévio consentimento já norteava o Direito Penal e Tributário, séculos antes”.

Como registra **Andreas Auer** (*O Princípio da Legalidade como norma, como ficção e como ideologia*, in *Justiça e Litigiosidade – História e Prospectiva*, organizado por Antônio Hespanha, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1995, pág. 125), o Princípio da Legalidade é criação do século XIX, como reação à concepção monárquica do Estado, sendo que impunha ao monarca que as ofensas às liberdades econômicas apenas fossem possíveis com o acordo dos representantes da burguesia.

o Executivo passou a ter suporte na confiança do parlamento (Portugal) ou ser levado ao cargo por milhões de votos (Brasil), **a reserva legal em matéria de impostos não pode ser olhada com os mesmos olhos**, sob pena de se desprezar a legitimidade do Executivo e ignorar a realidade ⁷³.

Registramos que, no Brasil, o **Princípio da Legalidade Tributária** encontrou guarita em **todas as suas Constituições**, e aparece consagrado na Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988 – CRFB/88, **em gênero no artigo 5º - II** (Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos) e, **especificamente, no art. 150 – I** (Do Sistema Tributário Nacional) ⁷⁴.

Da mesma forma, vale registrar, presente em todas as Constituições Portuguesas ⁷⁵, o Princípio da Legalidade Tributária está traçado na Constituição da República Portuguesa, de 1976 (CRP/76), **em gênero no artigo 266º, nº 2** (Administração Pública – Princípios Fundamentais) e, **especificamente, no artigo 103º, nº 2 e 3** (Sistema Fiscal) ⁷⁶.

⁷³ Há de se considerar, portanto, que não se trata de pôr de lado o Princípio da Legalidade Tributária; é necessário ato legislativo para criar impostos. Entretanto, é importante o alerta do Professor **Jorge Miranda** (*A Competência Legislativa...*, cit., ..., pág. 15) no sentido de que, se os políticos liberais preocupavam-se em garantir a propriedade, e daí o princípio do autoconsentimento em matéria tributária, hoje, são os rendimentos do trabalho, muito mais precários que os rendimentos assentes na posse de bens ou na herança, que, através da Legalidade Tributária, devem ser defendidos.

⁷⁴ **Art. 5.** “*Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) II - Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; (...)*”.

Art. 150. “*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça; (...)*”.

⁷⁵ Cfr. **Soares Martínez**, cit., ..., pág. 507.

⁷⁶ **Artigo 266º, nº 2:** “*Os órgãos e agente administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé*”.

Artigo 103º, nº 2: “*Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.*”.

Artigo 103º, nº 3: “*Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.*”.

1.3 - Alguns elementos históricos para a compreensão da tributação e do Poder de Polícia Fiscal no Brasil

Quase tão antiga como a vida em sociedade, a tributação nasceu da necessidade do homem de contar com um fundo financeiro que pudesse atender às necessidades coletivas. Embora com características diversas das atuais, as “imposições tributárias” se mostraram necessárias desde a mais remota **antigüidade**.

Como afirmava **SAVÉRIO MANDETTA** sobre a origem da tributação: “*remonta às épocas mais antigas da história da humanidade; distancia-se e desaparece nas sombras incertas do passado mais longínquo*”⁷⁷.

Torna-se relevante ressaltar que as “imposições tributárias” do passado não podem ser imaginadas à semelhança das espécies tributárias de hoje, uma vez que os processos utilizados e a forma de autoridade eram completamente outras.

Pari passu com a evolução da organização política, aperfeiçoaram-se as imposições tributárias. As contribuições fiscais passaram de imposições arbitrárias e vexatórias, ou de donativos voluntários, a contribuições compulsórias pelos costumes, e depois, pelas **leis**. Passam de prestações em labor a prestações em espécie, e a seguir, em dinheiro⁷⁸.

Em **Portugal**, nos **quadros medievais**, a figura jurídica dos impostos se achava confundida com prestações de caráter dominial, com indenizações de guerra, rendas, foros prediais, e demais prestações devidas aos príncipes. Não eram muito extensas as exigências tributárias dos príncipes medievais que, quando necessitavam aumentar as suas receitas, de preferência recorriam às “quebras da moeda”, que consistiam em cunhar as espécies monetárias com a mesma designação anterior e, para evitá-las, algumas vezes, as Cortes ofereciam novos impostos aos reis⁷⁹.

Até finais do século XVII, essa situação se manteve estável, apenas sendo alterada quando D. Pedro II (de Portugal) deixa de convocar as Cortes, em 1674. Segundo o Prof. **SOARES MARTÍNEZ**, vale ressaltar, só à partir de 1822, o Princípio da Legalidade Tributária é reafirmado, e daí, passa a estar presente em todas as Constituições Portuguesas⁸⁰.

Tomando trechos da história da então colônia portuguesa, registramos que o primeiro tributo instituído no Brasil foi o **quinto do pau-brasil**, pago em madeira⁸¹.

⁷⁷ Savério Mandetta, *Impostos, Taxas e Contribuições*, São Paulo, Ed. Colebrás Ltda., 1ª ed., sem data, pág. 2., citado por Ribeiro de Moraes, cit., vol. I, ..., pág. 103.

⁷⁸ Cfr. Ribeiro de Moraes, cit., vol. I, ..., pág. 104.

⁷⁹ Cfr. Soares Martínez, cit., ..., págs. 505 a 507.

⁸⁰ Cfr. Soares Martínez, cit., ..., pág. 507; Casalta Nabais, cit., ..., págs. 321 e 322.

⁸¹ Cfr. Ribeiro de Moraes, cit., vol. I, ..., pág. 108.

Na época das Capitanias Hereditárias (1532 – 1548), como afirma **PAUL HUGON**⁸², os tributos eram pagos *in natura*, e, inexistindo organização fiscal, os impostos eram cobrados por servidores especiais da Coroa (rendeiros).

Na época do Governo Geral (1548-1763), os tributos continuaram a ser cobrados pelos rendeiros, que mantinham poderes em demasia, podendo até “*prender o contribuinte remisso e em atraso com suas obrigações fiscais*”⁸³. Como registra **RIBEIRO DE MORAES**⁸⁴, o ambiente da época era favorável a alta evasão fiscal e demasiado contrabando e, para tentar coibi-los, a Coroa lançava mão de penalidades elevadas e severas.

Em resumo, no Brasil Colônia, em sintonia com o espírito da época, a preocupação da Coroa Portuguesa era a de acumular a maior quantidade de riqueza possível, conforme as máximas do **mercantilismo**.

Dentro desta idéia, partia-se do princípio de que o colono aqui deveria vir para enriquecer, e, enriquecendo, deveria voltar⁸⁵. Assim, a arrecadação e fiscalização dos impostos não cabia sequer aos donatários portugueses, que podiam lançar apenas pequenos tributos locais para fazer frente às despesas da capitania.

Junto a cada donatário, o “almotacê”, uma espécie de fiscal do Erário, encarregava-se da arrecadação e da fiscalização, em obediência direta das ordens da Metrópole. Nos Governos Gerais, o almotacê foi substituído por um **provedor-geral**, auxiliado provedores provinciais⁸⁶.

Cabe ressaltar que o **alcance dos Poderes Fiscais dos agentes do Erário** eram de tal monta que eles podiam multar, executar cobranças, condenar os infratores, lançar tributos e determinar a forma e a época da arrecadação de cada um⁸⁷.

A situação se altera um pouco com a **vinda da Corte Portuguesa para o Brasil** (1808 a 1815), e a conseqüente criação do Tesouro Nacional, Banco do Brasil, proibição da utilização do ouro em pó como moeda, etc. Diante da escassez de recursos, a política tributária de D. João VI aliava à preocupação liberal, a preocupação fiscal, e exatamente nesse período, inicia-se a cobrança do imposto sobre o consumo (sobre o gado e aguardente). Entretanto, os agentes coletores e fiscais continuavam os mesmos do Brasil Colônia e as práticas, também, em quase nada se alteraram⁸⁸.

⁸² Cfr. **Paul Hugon**, cit., ..., pág. 157.

⁸³ Cfr. **Savério Mandetta**, cit., ..., *apud* Ribeiro de Moraes, cit., vol. I, ..., pág. 113.

⁸⁴ Cfr. **Ribeiro de Moraes**, cit., vol. I, ..., pág. 114.

⁸⁵ Cfr. **Oliveira Viana**, *Evolução do povo brasileiro*, Rio de Janeiro, 1923, pág. 184, citado por Paul Hugon, cit., ..., pág. 157.

⁸⁶ Cfr. **Paul Hugon**, cit., ..., pág. 157.

⁸⁷ Cfr. **Paul Hugon**, cit., ..., pág. 157. Os impostos eram comuns ou extraordinários: os comuns eram os dízimos e os quintos do ouro; os extraordinários, as derramas e as fintas.

⁸⁸ Cfr. **Ribeiro de Moraes**, cit., vol. I, ..., pág. 117. Como assinala **Paul Hugon** (cit., ..., pág. 161), o simples fato de se manterem os órgãos fiscais, trouxe como conseqüência uma arrecadação e fiscalização imperfeitas. O lançamento e a arrecadação, principalmente, diferiam em número e quantidade, de província para província. Da mesma forma, não havia uniformidade nos impostos, havendo casos do

Pelo menos na letra, a situação sofre alterações com a **Constituição Imperial de 1824**, que, em seu **art. 179, § 1º**, estabelece o Princípio da Legalidade: “nenhum cidadão pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei”, e no **art. 169, 15**, consagra o Princípio da Capacidade Contributiva do contribuinte: “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres”, e ainda, no **art. 171**, firma a competência legislativa para a tributação: “todas as contribuições diretas ... serão anualmente estabelecidas pela Assembléia ..”.

Porém, registra-se que, apesar da letra da Constituição Imperial, os tributos continuavam a ser lançados e arrecadados sem método, uniformidade ou racionalidade ⁸⁹.

No período imperial, se a **Legalidade Tributária** já se apresentava decantada na Constituição, o exercício dos poderes investigatórios do Fisco, ou mesmo a atuação de Polícia Administrativa Fiscal, quanto aos meios, conhecia grande extensão discricionária.

Digno de nota é o fato de que, no período da **Regência Imperial**, que antecedeu ao II Império, organizou-se o Tesouro Nacional e criou-se estações fiscais em todas as províncias, facilitando, assim, a arrecadação, o controle e a fiscalização dos impostos, diminuindo sobremaneira a evasão fiscal ⁹⁰.

Alguma novidade vem, com os ventos liberais, em 1850, com o Código Comercial.

No **Brasil**, como é sabido, durante o **período colonial**, as relações jurídicas se pautaram na legislação portuguesa, em especial, assim, nas Ordenações Filipinas. Proclamada a independência, convocada a Assembléia Constituinte e Legislativa de 1823, mandou-se continuar, no novo Império que se formava, as leis portuguesas vigentes a 25 de abril de 1821.

Do nascente espírito nacional do jovem Império, foi sancionada a **Lei n.º 556, de 25 de junho de 1850**, que promulgava o **Código Comercial brasileiro**. Introduzida pelo Código Comercial, passa a vigorar (**art. 17**), no meio jurídico brasileiro, a regra do sigilo dos livros comerciais, elevada a termos absolutos.

Se por um lado, **a imposição tributária não era tão pesada como nos dias de hoje**, por outro, contávamos com uma **simplicidade na própria estrutura dos impostos**. E isto poderia explicar a rigidez da regra do sigilo absoluto dos livros.

Como já salientamos, no século XX, o incremento das despesas estatais trouxeram, para além do agravamento da carga decorrente dos impostos existentes, um aumento no número destes, e uma crescente sofisticação dos modelos tributários.

mesmo tributo ser cobrado duas ou mais vezes, sob denominações diferentes. Tal fato vai perdurar até 1869, quando começaram a se processar as primeiras uniformizações do sistema dos impostos.

⁸⁹ Cfr. **Ribeiro de Moraes**, cit., vol. I, ..., pág. 121.

⁹⁰ Cfr. **Paul Hugon**, cit., ..., pág. 163.

Se os impostos eram predominantemente indiretos (e assim tendencialmente mais pesados por sobre os cidadãos mais pobres), o século XX, com o desenvolvimento do sentimento democrático-social ⁹¹, veio a exigir a proliferação de impostos diretos, bem como a adequação dos tributos existentes às exigências do Princípio da Capacidade Contributiva, enfim, da Justiça Fiscal.

Naturalmente, estas modificações passaram a exigir um controle mais estreito e mais freqüente por parte do Fisco, tornando-se necessário, inclusive, verificar dados da esfera pessoal dos contribuintes, sendo que estas intervenções se fizeram mais necessárias à medida em que a elisão e evasão fiscais se agravaram, em especial em decorrência do avanço das alíquotas dos impostos.

Portanto, à medida em que as aspirações de Justiça Fiscal se fazem cada vez mais presentes, e com isso atraem impostos mais “*personalizados*”, as necessidades da produtividade passam a exigir do Fisco uma verificação mais eficaz da capacidade contributiva real do contribuinte.

Assim, com o crescente intervencionismo estatal e a conseqüente demanda por receitas derivadas, **o princípio do sigilo dos livros fiscais** decaiu muito, por exigências de **leis tributárias** que passaram a revogar os absolutos termos do Código Comercial, no intuito de permitir aos agentes do Fisco a devassa dos livros e arquivos das empresas, até que, em 1966, a Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, promulga o **Código Tributário Nacional**, que em seu art. 195, afasta o sigilo dos livros comerciais do Poder Investigatório do Fisco ⁹².

Nesse compasso, após a primeira guerra mundial, e mais intensamente após a segunda guerra, além da **carga tributária se agravar** ainda mais, os **tributos se tornam mais e mais complexos**.

Os impostos que eram mais simples, predominantemente indiretos, e que não exigiam controles ou deveres instrumentais tão sofisticados como os de hoje, agravam a sua complexidade e passam a exigir um maior alcance para os poderes investigatórios do Fisco.

Em síntese, com as exigências de tributação justa e mais afinada com o Princípio da Capacidade Contributiva, **os impostos se tornaram mais complexos**, e com a crescente **sofisticação das relações econômicas**, passou-se a exigir um novo caminho para a atuação da Administração e Fiscalização Tributária, com inúmeros deveres

⁹¹ Nessa direção, ao analisar o Sistema Norte-Americano do início do século, assinala **Paul Hugon** (cit., ..., págs. 138 e 139) que, nos primeiros anos do século XX, a tributação americana entrou em uma nova fase: aumento das despesas públicas, e em decorrência, dos encargos fiscais; transformações cada vez mais rápidas na produção; “*cuidado cada dia mais vivo, de procurar a justiça no e pelo imposto sob a pressão do espírito democrático crescente, tais são as causas principais desta evolução do sistema fiscal norte-americano – são na verdade as mesmas, em diversos graus, que as que orientam na maior parte dos países as grandes transformações fiscais*”.

⁹² Para **Ribeiro de Moraes** (cit., vol. I, ..., pág. 150), antes da promulgação do CTN, havia um conjunto excessivo de leis casuístas, que veiculavam uma enorme gama de obrigações tributárias acessórias em proveito do Fisco, que causavam perplexidade entre os contribuintes.

instrumentais, sofisticados modelos técnicos de investigação fiscal, verificações mais realísticas por sobre dados antes fechados na esfera privada do administrado, etc..

Documento encaminhado a editora sem revisão

1.4 - O Estado Tributário

Ilustrativa é a afirmativa do Prof. **SOARES MARTÍNEZ**, para quem os príncipes buscavam satisfazer as necessidades públicas dos povos na base da administração dos seus **patrimônios próprios**, que em verdade se confundiam com os patrimônios comuns da “*respublicas*”. Os próprios impostos se confundiam com prestações prediais (espécies de foros enfitêuticos), que derivavam de direitos reais dos soberanos.

A administração, quando não se apresentava como puramente arbitrária, tendia a submeter-se às normas do **Direito Comum** ⁹³.

O **Direito Tributário** (ou **Direito Fiscal**, como se prefere em Portugal) apenas aparece, nos moldes que o estudamos hoje, com o Estado de Direito, com normas delimitadoras da ação do Estado e com a regulação das relações entre Poder Público e contribuinte ⁹⁴. Surge, assim, como disciplina adequada à definição dos justos limites das exigências patrimoniais dos príncipes em relação aos súditos.

No **século XIX**, ao mesmo tempo que os Estados alargavam o feixe de suas atribuições, com a conseqüente majoração de suas despesas, em consonância com as doutrinas econômicas e políticas da ocasião, alienavam a maior parte de seus patrimônios. Desta forma, cada vez mais, a cobertura das despesas públicas passou a **depende dos tributos** ⁹⁵.

Nesse momento, podemos invocar a expressão “**Estado Tributário**”, ou seja, aquele cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por tributos.

Como vimos o Estado Absoluto do Iluminismo foi predominantemente um **Estado Não Tributário**, da mesma forma que os Estados Socialistas, que assentam sua base financeira essencialmente nos rendimentos da atividade econômica monopolizada ⁹⁶.

⁹³ Cfr. **Soares Martínez**, cit., ..., pág. 05.

⁹⁴ Nesse sentido, **Ribeiro de Moraes**, cit., vol. I, ..., págs. 104 e 105.

⁹⁵ Cfr. **Soares Martínez**, cit., ..., pág. 6. Para **Máximo Neto** (*Raízes Históricas do Tributo Brasileiro – Uma Visão Crítica do Sistema Tributário Nacional – O Regime Fiscal das Contratações Dízimos e outros tributos conexos precursores da Ação Fiscal sobre a Produção, Circulação e Consumo de Bens, Mercadorias e Serviços no Brasil*, vol.II, Monografia patrocinada pela Fundação Calouste Gulbenkian, Belo Horizonte, 1979, pág. 19), a partir da Revolução Francesa, desaparecem os últimos vestígios das instituições feudais, na grande fragmentação do domínio dos patrimônios imobiliários dos monarcas, aristocratas e do clero, que tiveram os seus bens confiscados, vendidos e disseminados nas mãos de milhares de burgueses.

⁹⁶ Nesse sentido, **Casalta Nabais**, cit., ..., págs. 191 a 221.

Como registra **PAUL KIRCHHOF**⁹⁷, a existência do Estado e o cumprimento de suas funções poderiam ser financiados através dos rendimentos das atividades econômicas do próprio Estado, ou, transitoriamente pelo crédito público ou pela própria emissão de dinheiro, bem como, da maneira de outrora, através de “tributos de guerra” ou de prestações pessoais dos súditos. Por tanto, o Poder de Imposição Tributária do Estado nem se justifica, nem se limita pela mera existência do Estado e de suas necessidades financeiras, senão pela concepção de um Estado Liberal.

Se o Estado garante ao indivíduo a liberdade para sua esfera profissional ou de propriedade, tolerando as bases e os meios para o enriquecimento privado, há de negar que o sistema financeiro se baseie na economia estatal, na planificação econômica, ou de modo principal, na expropriação ou na emissão de moeda.

Ainda hoje é possível a existência de **Estados Não Tributários**, como Mônaco, que retira boa parte de suas receitas da exploração do jogo, ou mesmo a Venezuela, que retirava a quase totalidade de suas receitas da exploração de petróleo (só nessa década, o país sul americano implantou um verdadeiro sistema tributário).

O **Brasil**, indubitavelmente, é um **Estado Tributário**. Consagra o direito de propriedade privada (art. 5º, XXII e art. 170-II da CRFB/88); a não intervenção e autodeterminação dos povos (art. 4º da CRFB/88); afasta, em regra, a exploração direta da atividade econômica pelo Estado (art. 173); proclama a livre iniciativa econômica (art. 170, parágrafo único); apresenta um Sistema Tributário esboçado minuciosamente na Constituição Federal (art. 145 a 161), etc..

É importante ressaltar, em atenção à lição de **PAPIER**, que o Estado Tributário não depende de um amplo ou total controle por sobre os meios de produção, nem da imposição de obrigações cívicas a seus cidadãos, nem tão pouco de sua própria atividade econômica. Precisamente devido a legitimação constitucional da intervenção tributária é possível garantir-se a propriedade privada, a liberdade profissional e de indústria, assim como as demais liberdades que integram a atividade econômica privada⁹⁸.

⁹⁷ Cfr. **Paul Kirchhof**, *La influencia de la Constitución Alemana en su Legislación Tributaria*, in *Garantias Constitucionales del contribuyente*, 2ª ed., Valencia, Ed. Tyrant lo Blanch, 1998, pág. 26.

⁹⁸ Cfr. **H. J. Papier**, *Ley Fundamental y Orden Económico*, in *Manual de Derecho Constitucional*, trad. esp. de *Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, org. Konrad Hesse, Madrid, Ed. Marcial Pons, 1996, págs. 561 a 612.

2. Caracterização do Poder de Polícia

2.1 - Conceito de Polícia

2.1.1 – O conceito de Polícia e sua evolução

Do maior acerto é o registro de **FLEINER**, para quem o termo “polícia” tem uma longa história e uma evolução lotada de percalços, razão pela qual, no correr dos séculos, o conceito albergou diferentes acepções e pode retratar diversas realidades ⁹⁹.

Como vimos, no **período absolutista**, o termo “polícia” se traduzia pela faculdade estatal de regular tudo o que estivesse nos limites do Estado, ou seja, como o poder ilimitado de coagir os indivíduos, no sentido de realizar o que se entendesse por interesse público, não conhecendo limitação, nem no tocante ao objeto, nem aos meios.

Como afirmava **PÜTTER** ¹⁰⁰, em sua obra *Institutiones iuris publici*, de 1770, a polícia é a “*suprema potestad que se ejerce para evitar los males futuros en el estado de la cosa publica interna [...], y la promoción del bien común no pertenece a la esfera de la policía*”.

O Estado, assim, deveria intervir com o seu Poder de Polícia, quando a **ordem pública** estivesse em perigo. Se as esferas de intervenção estatal foram se afunilando e restringindo, no caminhar rumo ao período liberal, dentro destes limites, a Polícia seguiu com as suas características antigas, ou seja, se manteve como poder de coagir sem limites razoáveis, apenas com o seu campo de atuação mais reduzido.

Se o **objeto** foi precisado e limitado à luta contra os perigos que pudessem atacar a boa ordem social (segurança, salubridade e moralidade), quanto aos **meios** utilizados para tal intento, não se verificaram limites palpáveis.

Próximo à **concepção liberal**, podemos restringir o conceito de Polícia à atividade estatal limitadora do exercício dos direitos individuais, em benefício da segurança ¹⁰¹, ou como mais precisamente dispõe **GORDILLO** ¹⁰²: “*la facultad de*

⁹⁹ Cfr. Fritz **Fleiner**, *Institutiones de Derecho Administrativo*, trad. da 8ª ed. alemã, Barcelona, Ed. Labor, 1933, pág. 309.

¹⁰⁰ Cfr. Juan Esteban **Pütter**, extraído da lição de **Gordillo** (cit., ..., pág. 528) e **Garrido Falla** (*Tratado* ..., cit., ..., págs. 127 e 128).

¹⁰¹ Cfr. **Di Pietro**, *Direito* ..., cit., ..., pág. 94. Como afirmava **Otto Mayer** (*Deutsches Verwaltungsrecht*, traduzido para o espanhol como *Derecho Administrativo Alemán – Poder de Policía y Poder Tributario*, tomo II, Parte Especial, trad. Heredia y Krotoschin -1904, 2ª ed., Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1982, págs. 03 a 05), no início do século, o poder de polícia consistia na ação da autoridade estatal para fazer cumprir o dever de não perturbar a boa ordem da coisa pública (“*gute Ordnung des Gemeinwesen*”).

¹⁰² Cfr. **Gordillo**, cit., ..., pág. 529.

imponer limitaciones y restricciones a los derechos individuales, con la finalidad de salvaguardar la seguridad, salubridad y moralidad públicas”.

Estas concepções exprimem a idéia de que o Estado só poderia intervir, com seu poder coacionador e ordenador, apenas para o cumprimento de suas finalidades de proteção das liberdades e segurança, eliminando-se do campo de atuação estatal a promoção do bem comum e quaisquer das ações positivas por parte do Estado para melhorar o existente.

Na forma liberal, podemos então apontar os seguintes caracteres da noção de Polícia: só se justificariam as limitações aos direitos individuais nos três casos (**segurança, salubridade e moralidade**) e apenas na medida em que essa atuação tivesse por finalidade evitar danos à comunidade; a atuação estatal deveria ser tão só **negativa**, ou seja, estabelecer restrições e proibições, e não obrigações positivas por parte do indivíduo e muito menos por parte do Estado; tratava-se de função administrativa do tipo preventivo-repressiva, que objetivava tutelar o existente, sem pretensão alguma de promover ou melhorar a situação reinante.

Com o advento do **Estado Social**, o conceito de “Polícia” ultrapassa as fronteiras da segurança, salubridade e moralidade, e o Estado passa a proteger, através de sua atuação limitadora e restritiva dos direitos individuais, outros bens.

À medida em que se acentua a desigualdade entre os indivíduos, agrava-se o abuso econômico, e, à medida em que se pôde localizar o interesse público nos mais variados setores da sociedade, o Estado incrementa o seu **intervencionismo**.

Como afirma **CAIO TÁCITO**¹⁰³, “o princípio da autoridade se torna dinâmico, agindo em função do interesse público, para restringir e condicionar o exercício de direitos e liberdades por indivíduos, grupos ou classes”, e é reconhecido ao Estado um papel mais amplo e ativo na promoção do bem estar geral, não apenas no que diz respeito à ordem pública, mas também no que se refere à ordem econômica e social, subordinando ao controle e à ação coercitiva do Estado uma larga porção da iniciativa privada.

Assume o chamado **Poder de Polícia** o papel de **instrumento de defesa social em sentido amplo**, ou seja, de proteção da “ordem pública” e do “bem comum”, abrangendo bens jurídicos tais como: tranqüilidade pública, confiança pública (como em medidas de proteção ao consumidor), economia pública (como na regulação de holdings, agiotagem, etc.), estética pública (como na disciplina da ocupação e uso do solo, obrigações de edificar, etc.), decoro público (como na proteção contra os maus tratos aos animais, proibição de jogos de azar, etc.), segurança social, etc..

¹⁰³ Cfr. **Caio Tácito**, *O Poder de Polícia e seus limites*, cit.,, pág. 03.

2.1.2 - O conceito de Polícia na Europa

SÉRVULO CORREIA¹⁰⁴, em seu estudo de direito comparado acerca da noção de Polícia, tomando a lição de **WADE**, afirma com proficiência que, no **sistema inglês**, a polícia é apenas um sistema altamente descentralizado de forças de manutenção da ordem, tendo, cada uma delas, por vértice da respectiva estrutura hierárquica, um *chef constable*. A inexistência da figura da *décision exécutoire* e, daí, do ato de polícia, se constitui, segundo o mesmo autor, na principal razão para que a idéia jurídica de Polícia não tenha incorporado uma vertente funcional, a par da vertente orgânica.

Na **Alemanha**, por outro lado, podemos dizer, deu-se a sistematização doutrinária da teoria de Polícia, nos finais do século XIX, em especial em decorrência da obra de **OTTO MAYER, STEIN e LOENING**¹⁰⁵.

Da leitura da obra de **MAYER** podemos verificar que, ao contrário do que se verificou na França, a substituição do Estado de Polícia pelo Estado de Direito se deu de forma gradual e mais pacífica, não obstante, no *Rechtstaat*, pode-se, ainda, observar alguns vestígios do Estado de Polícia, sendo que a ação da Administração deveria estar, somente na medida do possível, subordinada às regras do Direito, admitindo-se uma série de matérias que não poderiam estar previstas em normas legais.

Parte **MAYER** dos modelos traçados pelo Direito Civil e Direito Penal, que admitem o uso da força em casos de legítima defesa, urgência absoluta e grave necessidade, adaptando tais concepções para aplicá-las às relações entre Administração e administrados, chegando às seguintes situações: autodefesa administrativa; para evitar fatos puníveis; casos de extrema necessidade.

A evolução doutrinária alemã exige a lembrança de **MERKL**, para quem “Polícia” é aquela atividade administrativa que, mediante a ameaça ou o emprego da coação, persegue a prevenção e o desvio de perigos ou perturbações à ordem pública¹⁰⁶. Evidencia, assim, três elementos fundamentais: a conservação da ordem como fim; a prevenção dos perigos como método; a coação como meio¹⁰⁷.

Entretanto, diferentemente de **MAYER**, que entendia que a defesa dos perigos estava subentendida e dispensava uma autorização legal, entende **MERKL** que, no sistema de direito positivo, o dever dos administrados não tem cabimento sem a qualidade de dever previsto legalmente. Embora entendendo que, na maioria das vezes, torna-se necessário atribuir ampla margem discricionária ao administrador, o autor

¹⁰⁴ Cfr. **Sérvulo Correia**, *Polícia*, cit., ..., pág. 394.

¹⁰⁵ Como se verifica em **Otto Mayer**, *Derecho Administrativo Alemán – Poder de Policía y Poder Tributario*, tomo II, Parte Especial, trad. Heredia y Krotoschin -1904, 2ª ed., Buenos Aires, 1982.

¹⁰⁶ Cfr. **Adolf Merkl**, *Teoría General del Derecho Administrativo*, (trad. esp.), Ed. Nacional, México, 1980, pág. 322.

¹⁰⁷ Cfr. **Merkl**, cit., ..., págs. 325 a 330, e, 341 a 346.

refuta a tese defendida, entre outros por **FORSTHOFF**¹⁰⁸, de que a discricionariedade, por imanência e pela própria natureza da atividade de Polícia, pode prescindir do necessário respeito aos limites legais¹⁰⁹.

Por ordem pública, na linha de idéias tedesca, entende-se o conjunto de regras, escritas ou não, que segundo as concepções sociais e éticas dominantes, se revelem pressupostos indispensáveis a uma convivência social salutar¹¹⁰.

Nesse sentido, girava as idéias de **FLEINER**¹¹¹ que, atribuía ao Poder de Polícia a missão de afastar não só as infrações penais, mas tudo aquilo que afronte as concepções morais e sociais dominantes, bem como tudo aquilo que atente ou incomode contra os sentidos, além do limite do suportável.

Pelo seu alto grau de subjetividade, pela variabilidade ético-social das concepções pessoais, bem como pelo crescente e necessário sentimento de tolerância ao pluralismo, as cláusulas gerais que remetam a juízos de valores metajurídicos vão se tornando obsoletas e inaplicáveis, como ataca **GÖTZ**¹¹², o que vem remetendo a idéia de ordem pública ao campo da Moral.

Atualmente, como assinala **IÑAKI**¹¹³, o que se verifica de forma peculiar no direito germânico é a pormenorizada regulação de medidas policiais, sendo que, embora se conserve uma potestade geral de evitação de perigos para a segurança e ordem pública, o ordenamento jurídico alemão veicula uma série de medidas de intervenção para casos determinados, onde se verifique de antemão a possibilidade concreta destes perigos.

O que se verifica é que a legislação dos *Länder* normalmente apresentam uma **cláusula geral de polícia** que, subsidiariamente, na ausência de normas específicas, habilitam os serviços de polícia.

Entretanto, como registra **SÉRVULO CORREIA**¹¹⁴, a “segurança pública” e a “ordem pública” tem sido objeto de uma densificação concretizante, ainda, pela jurisprudência e pela doutrina, que ampliam muito a possibilidade de controle judicial.

Nesta direção, registra o citado autor que, quando relevantes para a coexistência social frutuosa, esses juízos são tomados pelo legislador, o que torna desnecessário o recurso à cláusula geral. E é neste compasso que a densificação do conteúdo dessas disposições vem proporcionando a multiplicação dos bens sociais passíveis de proteção através da atividade de polícia.

¹⁰⁸ Cfr. **Ernest Forsthoff**, *Tratado de Derecho Administrativo*, Madrid, Institutos de Estudios Políticos, 1958, pág. 133.

¹⁰⁹ Cfr. **Merkel**, cit., ..., págs. 325 a 330.

¹¹⁰ Cfr. **Sérvulo Correia**, *Polícia*, cit., ..., pág. 398.

¹¹¹ Cfr. **Fleiner**, cit., ..., pág. 243.

¹¹² Cfr. **Götz**, cit., ..., pág. 51 e segs., citado por **Iñaki Agirreazkuenaga**, *La Coacción Administrativa Directa*, Madrid, Editorial Civitas S.A. – Instituto Vasco de Administración Pública, 1990, págs. 74 a 76.

¹¹³ Cfr. **Iñaki**, cit., ..., págs. 65 a 82.

¹¹⁴ Cfr. **Sérvulo Correia**, *Polícia*, cit., ..., págs. 397 a 399.

A doutrina francesa clássica, em seus expoentes (**Bonnard, Berthélemy, Waline, Rolland, Laubadère**), se mantêm, via de regra, dentro do limitado conteúdo de defesa da **ordem pública**, da segurança e da salubridade, entretanto, como assinala **CAIO TÁCITO**¹¹⁵, a própria lei, no entanto, tem ampliado, largamente, os poderes gerais de polícia, criando as chamadas “polícias especiais”.

Em 1922, **CARRÉ DE MALBERG**¹¹⁶ escrevia que, de um modo geral, a Polícia, ao ter por objeto assegurar a ordem pública, atuaria através da adoção de medidas que impusessem restrições às liberdades individuais dos cidadãos.

Para **JEAN RIVERO**¹¹⁷, por **Polícia Administrativa** se entende o conjunto das intervenções da Administração, que tendem a impor, à livre ação dos particulares, a disciplina exigida pela vida em sociedade.

RIVERO¹¹⁸, assim, dentre outros, já se liberta da restrição da abrangência da atuação da Polícia Administrativa ao sentido tradicional de garantia da ordem pública, e admite a existência de **polícias especiais**, como as de fins estético ou cultural, como ele mesmo exemplifica.

No Direito Francês, a abrangência e alcance do Poder de Polícia, originalmente nos domínios restritos da **ordem pública**, que se decompõe em três principais ângulos – segurança pública, tranquilidade pública e salubridade pública - , apresenta, na moderna doutrina, inevitável evolução, chegando a, como assinala **RENÉ CHAPUS**¹¹⁹, a atingir campos como os atinentes à estética, segurança da viação, proteção do ambiente, etc..

Na **França** e na **Itália**, cravava-se a defesa da ordem pública, da segurança, da **salubridade**, como objetivos máximos do Poder de Polícia. Predominava, assim, em que pese as bem recentes evoluções doutrinárias, nos dois países, a idéia de proteção imediata da ordem pública.

Na **Itália**, **RANELLETTI** conceitua “Polícia” como aquela atividade desenvolvida no campo da Administração interna que se explica limitando ou regulando a atividade das pessoas físicas ou jurídicas, eventualmente, se necessário, mediante a coação, com a finalidade de proteger toda a sociedade e suas partes, contra os danos que possam provir da atividade humana.

RANELLETTI já distinguia as diversas Polícias Administrativas (sanitária, de águas, portos, minas, escolas, etc.) da Polícia de Segurança (que tem como missão

¹¹⁵ Cfr. **Caio Tácito**, *O Poder de Polícia e seus limites*, cit., ..., pág. 4.

¹¹⁶ Cfr. **R. Carré de Malberg**, *Teoría General del Estado*, trad., 2ª ed. em espanhol, México, Fondo de Cultura Económica – Facultad de Derecho – UNAM, 1998, pág. 463.

¹¹⁷ Cfr. **Jean Rivero**, *Direito Administrativo*, trad. Rogério Ehrhardt Soares, Coimbra, Ed. Livraria Almedina, 1981, pág. 478.

¹¹⁸ Cfr. **Jean Rivero**, cit., ..., pág. 482.

¹¹⁹ Cfr. **René Chapus**, *Droit Administratif General*, I, 6ª ed., Paris, 1992, págs. 511 a 546.

tutelar a ordem e a segurança do Estado), e entendia que a “Polícia” desenvolvia três tipos de atividades: observação, prevenção e repressão ¹²⁰.

Na **doutrina italiana mais atual**, doutrinadores de escol, como **FRANCESCO D’ALESSIO**, acompanham a definição de **ORESTE RANELLETTI** ¹²¹.

Na mesma direção, **ALESSI** entende que a Polícia é a atividade administrativa dirigida à tutela do todo social e de suas partes, mediante uma atividade simultânea de observação e de repressão contra os danos que para estes possam provocar as atividades dos indivíduos ¹²².

Vale registrar, a título ilustrativo, a lição de **VIRGA** ¹²³, em reflexo da influência alemã, para quem a segurança pública tutelada pela Polícia previne os perigos que possam ameaçar a incolumidade das pessoas ou a integridade dos bens. Por outro lado, para o autor, a ordem pública, corresponderia não só àqueles atos proibidos por leis penais, mas também àqueles bens ou princípios éticos, sociais ou mesmo religiosos, essenciais à convivência civil, em um determinado momento histórico.

Podemos tomar, ilustrando a amplitude da abordagem do tema na Itália, a definição de Polícia (*lato sensu*) dada por **LA MONICA** ¹²⁴: “*ogni attività spesa dalla Pubblica Amministrazione, nei termini in cui essa rappresenta una ingerenza (e quindi un limite, positivo o negativo, di libertà), nella sfera dei suoi destinatari, può essere considerata ‘di polizia’*. Ed in questa ottica occorrerebbe concludere ove si pensi all’attuale estensione della sfera operativa della Pubblica Amministrazione sia in campo economico, sia in campo sociale, sia in campo assistenziale, previdenziale, assicurativo, ecc.”.

A **Enciclopedia Garzanti del Diritto**, nesta direção, também, traz o seu entendimento: “**Polizia Amministrativa** - complesso delle attività amministrative speciali caratterizzate dalla loro funzione accessoria e strumentale rispetto a ogni singola materia cui si riferiscono (per es., polizia annonaria, forestale, edilizia, sanitaria, veterinaria, venatoria)” ¹²⁵.

Vale registrar que, da mesma forma, a doutrina caminha no sentido de afastar uma cláusula geral de ordem pública como limite geral dos direitos

¹²⁰ Cfr. **Iñaki**, cit., ..., págs. 153 a 167.

¹²¹ Cfr. **José Cretella Júnior**, *Do Poder de Polícia*, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1999, pág. 33.

¹²² Cfr. Renato **Alessi**, *Sistema Istituzionale del Diritto Amministrativo Italiano*, Ed. Giuffrè, Milano, 1953, pág. 465.

¹²³ Cfr. **P. Virga**, *La potestà di polizia*, Milano, Giuffrè, 1954, págs. 12 a 16, *apud* Iñaki, cit., ..., pág. 362.

¹²⁴ Cfr. **La Monica, Mazza, Marini e Riondato**, *Manuale del Diritto di Polizia*, Milano, Giuffrè Editore, 1993, págs. 4 e 5. Para os autores, em sentido estrito, o âmbito da atividade de polícia cobre a segurança pública ou privada (*ordine pubblico e sicurezza pubblica*).

¹²⁵ Cfr. **Alessandro Pizzorusso, Carlo Garbarino, Luciano Vandelli, e outros**, *Enciclopedia Garzanti del Diritto*, 1ª ed., Milano, Ed. Redazioni Garzanti, 1993, pág. 906.

fundamentais, que segundo CORSO¹²⁶, é incompatível com a vigente Constituição Republicana¹²⁷.

Por sua vez, a moderna **doutrina espanhola** se inspirou fundamentalmente no direito alemão.

Diante do trabalho de vários doutrinadores espanhóis de brilho, podemos tomar os conceitos apresentados, dentre outros por:

- **RAMÓN PARADA** - “*Por actividad administrativa de limitación o de policía se entiende aquella forma de intervención mediante la cual la Administración restringe la libertad o derechos de los particulares, pero sin sustituir con su actuación la actividad de éstos*”¹²⁸,

- **GARRIDO FALLA** - “*En términos generales podemos definir la policía administrativa como el conjunto de medidas coactivas utilizables por la Administración para que el particular ajuste su actividad a un fin de utilidad pública*”¹²⁹; “[...] *definición de la policía administrativa: aquella actividad que la Administración despliega en el ejercicio de sus propias potestades que, por razones de interés público, limita los derechos de los administrados mediante el ejercicio, en su caso, de la coacción sobre los mismos*”¹³⁰.

Segundo os **artigos 53.1 e 104 da Constituição Espanhola**¹³¹, a regulação do uso do Poder de Polícia encontra-se fundamentalmente reservada à lei. Como firma **RAMÓN PARADA**¹³²: “*toda limitación de la libertad o la propiedad exige una previa habilitación legal*”.

¹²⁶ Cfr. **Iñaki**, cit., ..., pág. 364. O autor assinala a existência, na Itália, de uma justificação específica no Código Penal para o uso de armas e força física pelas autoridades policiais, assim como o desenvolvimento de habilitações específicas para a utilização da auto-executoriedade.

¹²⁷ Vale reproduzir o **Art. 13.2 da Costituzione della Repubblica Italiana de 1948**: “*Non é ammessa forma alcuna di detenzione, di ispezione o perquisizione personale, né qualsiasi altra restrizione della libertà personale, se non per atto motivato della autorità giudiziaria e nei soli casi e modi previsti dalla legge*”.

Como registra **La Monica/Mazza** (cit., ..., pág. 21), não cabem dúvidas acerca da subordinação do “Direito de Polícia” à legalidade, entretanto, os autores alertam que a legalidade que se exige não é aquela “estrita legalidade” (tipicidade), mas, por necessidade, a que comporta, inclusive, o uso da analogia.

¹²⁸ Cfr. **Ramón Parada**, cit., ..., pág. 438.

¹²⁹ Cfr. **Garrido Falla**, *Tratado* ..., cit., ..., pág. 125.

¹³⁰ Cfr. **Garrido Falla**, *Tratado* ..., cit., ..., pág. 126.

¹³¹ **Artículo 53**. “*Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo II del presente Título vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161, 1, a.*”.

Artículo 104. “*1. Las Fuerzas y Cuerpos de seguridad, bajo la dependencia del Gobierno, tendrán como misión proteger el libre ejercicio de los derechos y libertades y garantizar la seguridad ciudadana. 2. Una ley orgánica determinará las funciones, principios básicos de actuación y estatutos de las Fuerzas y Cuerpos de seguridad*”.

¹³² Cfr. **Ramón Parada**, cit., ..., págs. 435 a 437.

Entretanto, ante **circunstâncias excepcionais**, a possibilidade de atuação urgente habilita as autoridades administrativas a atuarem, independentemente de tipificação legal.

Da mesma forma, **GARCÍA DE ENTERRÍA** e **FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ**¹³³ afirmam que, nem mesmo nas atividades de polícia geral ou de ordem pública, o Direito espanhol admite, fora os casos de estado de necessidade, poderes indeterminados, configurados, caso a caso, pela Administração Pública, no momento de seu exercício.

Assim, em crises constitucionalizadas, como os “*estados de alarma, excepción y sitio*”, abre-se uma legalidade especial. Nessa direção, diversas legislações, como a *Ley de Aguas*¹³⁴, em *estado de alarma*, em catástrofes ou calamidades naturais ou sanitárias, permitem, por cláusulas gerais, a adoção de medidas urgentes e imediatas.

IÑAKI ressalta que a teoria das circunstâncias excepcionais exigem: *hechos incontestablemente graves o anormales*; impossibilidade de se atuar contra os mesmos mediante a legislação ordinária; *interés esencial a salvaguardar*.

Também, na doutrina espanhola, como vemos em **GARRIDO FALLA**¹³⁵, verifica-se uma ampliação do âmbito de atuação das atividades de polícia. Como acentua o autor, o que caracteriza o Estado Intervencionista de nossos dias é cabalmente o fato da Administração estar legitimada a limitar as atividades dos particulares não somente por razões de ordem pública, mas em áreas específicas outras, dando origem às “*polícia minera, forestal, de aguas, de la circulación, etc.*”.

Com relação a **Portugal**, de onde saem nossas raízes, além das rápidas linhas seguintes, nos permitiremos fazer algumas outras alusões ao longo do presente trabalho.

PASCHOAL DE MELLO¹³⁶, ainda no século XVIII, chegou a agrupar sob a rubrica de *jure politiae* tudo o que dissesse respeito à construção urbana, salubridade pública, assistência e beneficência, leis suntuárias e funerárias, armas proibidas, vagabundos, vadios, hospedagens, pobres e mendigos, espetáculos, instrução pública e outros objetos.

Já captando ecos da influência francesa, em 1833, **FERREIRA BORGES**¹³⁷ definia Polícia como tudo aquilo que interessava à ordem pública, à liberdade, à segurança e à tranqüilidade dos habitantes, devendo, na concepção do autor, o termo ter uma concepção alterada, sendo necessário dele banir a idéia de inquisição e despotismo.

¹³³ Cfr. **García de Enterría** e **Ramón Fernández Rodríguez**, *Curso de Derecho Administrativo* – vol. I, 8ª ed., Madrid, Editorial Civitas, 1998, págs. 441 a 444.

¹³⁴ Cfr. **Iñaki**, cit., ..., págs. 264 a 271.

¹³⁵ Cfr. **Garrido Falla**, *Tratado* ..., cit., ..., págs. 129 e 130.

¹³⁶ Cfr. Pascoal de Mello Freire, *Institutiones juris civilis Lusitanae*, título X, citado por Marcello Caetano, cit., ..., pág. 1146.

¹³⁷ Cfr. José **Ferreira Borges**, *Dicionário Jurídico-comercial*, 1833, citado por Marcello Caetano, cit., ..., pág. 1147.

Já pelas voltas de 1861, conforme registra **MARCELLO CAETANO**¹³⁸, a Polícia era definida por **JUSTINO DE FREITAS**, como aquela parte da administração que tem por objeto a manutenção da ordem pública e da segurança individual.

Por sua vez, o Prof. **MARCELLO CAETANO**¹³⁹, que tantas lições trouxe para a doutrina brasileira, entendia que a Polícia era um setor só parcialmente controlado pela lei, porque nunca foi possível cingir completamente a polícia na legalidade, diante das manifestações multímodas das condutas individuais e da vida social, que forçam a que se deixe certa margem de liberdade de atuação.

Entretanto, o autor concordava que, em um regime de legalidade, o caráter discricionário dos Poderes de Polícia não poderiam dispensar uma competência atribuída legalmente, nem a fixação legal de seus fins.

Por outro giro, entendia que não existe uma “lista natural” dos interesses gerais cuja danificação possa ser prevenida pelo exercício do Poder de Polícia, mas estes são todos os que as leis indicarem como fins a prosseguir por cada atividade administrativa condicionante das condutas individuais, por ela tipificadas.

Recolhemos, do autor, a seguinte definição de Polícia: “*modo de actuar da autoridade administrativa que consiste em intervir no exercício das actividades individuais susceptíveis de fazer perigar interesses gerais, tendo por objecto evitar que se produzam, ampliem ou generalizem os danos sociais que as leis procuram evitar*”.

Registra **SÉRVULO CORREIA**¹⁴⁰ que, desde **MARCELLO CAETANO**, nas últimas décadas, o tema não tem merecido o interesse devido pelos administrativistas portugueses.

Segundo **SÉRVULO CORREIA**, podemos definir “Polícia”, em sentido funcional, como a atividade da Administração Pública que consiste na emissão de regulamentos e na prática de atos administrativos e materiais que controlam condutas perigosas dos particulares, com o fim de evitar que estas venham ou continuem a lesar bens sociais cuja defesa preventiva, através de atos de autoridade, seja consentida pela Ordem Jurídica¹⁴¹.

Como ressalta o Professor, a Constituição Portuguesa de 1976 autoriza uma concepção ampla dos fins da polícia, que serão todos aqueles interesses gerais protegidos por lei, que possam ser sujeitos a um risco de dano por condutas individuais, cuja periculosidade seja controlável através do exercício de competências legislativas¹⁴².

¹³⁸ Cfr. **Marcello Caetano**, cit., ..., págs. 1148 e 1149, citando **Justino de Freitas**, *Instituições de Direito Administrativo Português*, 2ª ed., 1861, pág. 192.

¹³⁹ Cfr. **Marcello Caetano**, cit., ..., págs. 1153 a 1199.

¹⁴⁰ Cfr. **Sérvulo Correia**, *Polícia*, cit., ..., pág. 401.

¹⁴¹ Cfr. **Sérvulo Correia**, *Polícia*, cit., ..., pág. 394.

¹⁴² Cfr. **Sérvulo Correia**, *Polícia*, cit., ..., pág. 402.

No mesmo sentido acima, firmam **GOMES CANOTILHO** e **VITAL MOREIRA** que os artigos 272, n.º 1 e 2 da CRP/76 veiculam uma noção de polícia que não coincide com a tradicional visão de mera defesa da “ordem pública” (tranquilidade, segurança e salubridade), mas apresenta um sentido mais ligado à garantia de respeito e cumprimento das leis em geral, naquilo que concerne à vida da coletividade ¹⁴³.

2.1.3 - O conceito de Polícia na doutrina Norte-Americana

Se na Europa o sentido do Poder de Polícia, como vimos, tende a restringir a sua caracterização apenas àquelas formas de limitação de direitos individuais emanadas da Administração, como lembra **CAIO TÁCITO** ¹⁴⁴, nos **Estados Unidos** o *police power* se apresenta, sobretudo, em referência ao exercício da função legislativa.

Assim, se, inicialmente, a doutrina européia apresentava o conceito de Poder de Polícia com base na noção de “ordem pública”, traduzindo uma finalidade de manutenção da ordem pública e segurança, a doutrina norte-americana, fruto da construção jurisprudencial, foi se encaminhando para o sentido de “**interesse público em geral**” ¹⁴⁵.

Portanto, nos Estados Unidos, o Poder de Polícia passou a ter considerável extensão, não se limitando à segurança pessoal contra as vias de Direito, nem à salubridade e moralidade pública, mas compreendendo, também, os meios protetores da condição econômica e social dos indivíduos, no fomento do bem estar da comunidade e na regulação da vida econômica ¹⁴⁶.

Cumprir registrar que a expressão **police power** aparece pela primeira vez, fruto de construção jurisprudencial, em 1827, utilizada pelo juiz Marshall, Presidente da Corte Suprema dos Estados Unidos, no caso *Brown versus Maryland*, alcançando casos de segurança, moralidade ou salubridade pública ¹⁴⁷.

O *police power*, tendo como origem os poderes residuais constitucionalmente atribuídos aos Estados, passou, em um sentido mais amplo, a corresponder à competência legislativa estadual para regular os direitos privados em benefício dos

¹⁴³ Cfr. **Gomes Canotilho** e **Vital Moreira**, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3ª ed., Coimbra Editora, 1993, pág. 955.

Artigo 272º da CRP/76. 1. “A polícia tem por funções defender a legalidade democrática e garantir a segurança interna e os direitos dos cidadãos”.

2. “As medidas de polícia são as previstas na lei, não devendo ser utilizadas para além do estritamente necessário”.

¹⁴⁴ Cfr. **Caio Tácito**, *O Poder de Polícia e seus limites*, cit., ..., pág. 5.

¹⁴⁵ Cfr. **Ribeiro de Moraes**, cit., vol. I, ..., pág. 515.

¹⁴⁶ Cfr. **José Cretella Júnior**, *Do Poder de Polícia*, ..., cit., ..., págs. 4 a 7.

¹⁴⁷ Cfr. **Ribeiro de Moraes**, cit., vol. I, ..., pág. 515.

interesses coletivos, alcançando não somente os casos de segurança, moralidade e salubridade, mas todas as iniciativas visando à conveniência pública ou à prosperidade geral¹⁴⁸.

Na jurisprudência norte-americana, em um segundo momento, o alcance do *police power* experimentou um retrocesso decorrente do combate proporcionado pelos interesses privados simbolizados pela prosperidade do comércio e da indústria, que passaram a exigir do Estado uma atitude absenteísta.

Em verdade, pela invocação do *due process of law* buscou-se restringir o alcance do *police power*, forjando-se a ressurreição da doutrina dos direitos fundamentais individuais intangíveis pelo controle do Governo.

O caminho aberto pela 14^a Emenda, em 1868, colocou o *due process of law* e o *state police power* como expressões antagônicas, e esta antinomia deveria ser resolvida através da opção do Judiciário: “*The Supreme Court became, in great detail, the arbiter of what the states might do*”¹⁴⁹.

Entretanto, o agravamento dos conflitos sociais, a crise econômica e a organização sindical, à partir de 1929, vão fortalecendo o sentido intervencionista do Estado, agora no âmbito federal, firmando um novo *federal police power*.

Como assinala **CAIO TÁCITO**¹⁵⁰, a Suprema Corte abdica de sua predominância em prol do Executivo, que passa a marcar presença constante na disciplina das liberdades individuais.

Como assinala **SWISHER**¹⁵¹: “*The choice rather is, in a high degree, one between control by government, on the one hand, and control by the business instruments of our economy, on the other*”.

O *due process of law*, de mecanismo repressor do *police power*, passa a localizar, desta forma, a sua importância, no seu papel de garantia da regularidade processual.

Assiste-se, assim, na doutrina norte-americana, um transporte do *police power* para o processo legislativo de limitação dos direitos individuais, *pari passu* com o seu reconhecimento na esfera administrativa, como faculdade de regular, dirigir e controlar

¹⁴⁸ Cfr. **Caio Tácito**, *O Poder de Polícia e seus limites*, cit., ..., pág. 5. Como assinala o autor, citando **Willoughby** (*Principles of the Constitutional Law of the United States*, 1935), como ficou dito no caso *Noble Bank v. Haskell*: “*It may be said in a general way that the police power extends to all the great public needs*”.

¹⁴⁹ Cfr. **Caio Tácito**, *O Poder de Polícia e seus limites*, cit., ..., pág. 7.

14^a Emenda : “*No State shall make or enforce any law which shall abridge the privileges or immunities of citizens of the United States; nor shall any State deprive any person of life, liberty, or property, without due process of law*”.

¹⁵⁰ Cfr. **Caio Tácito**, *O Poder de Polícia e seus limites*, cit., ..., págs. 7 e 8.

¹⁵¹ Cfr. **Brent Swisher**, *American Constitutional Development*, 1943, pág. 166, em **Caio Tácito**, *O Poder de Polícia e seus limites*, cit., ..., pág. 7.

as atividades individuais, em diversos segmentos ¹⁵², na direção de satisfazer aos anseios maiores da coletividade.

Como se vê, da jurisprudência norte – americana, a expressão passou aos trabalhos doutrinários ingleses e americanos, tendo, daí, encontrado utilidade pelos juristas de Direito Público, em diversos lugares do mundo.

2.1.4 - O conceito de Polícia no Brasil

O ordenamento jurídico brasileiro, no Direito Administrativo, claramente se inspira no **modelo francês**, no que se refere ao direito material, porém, no que diz respeito ao aspecto formal, os ventos do **modelo norte-americano** sopram com influência que se faz sentir, como veremos, ao tratar da executoriedade dos atos de polícia.

Isto, naturalmente, não se dá por acaso. Diante de um regime presidencialista, onde o Chefe do Executivo não tem responsabilidade política perante o Parlamento, como nos regimes semi-presidencialistas ou parlamentares, é natural o reforço do aparato judicial, caso contrário, a Administração Pública se ergueria em “poder incontrolável”.

É exatamente esta busca do justo balanceamento dos poderes que traz essa tendência, bem vinda ao modelo de Estado Democrático de Direito brasileiro.

Como bem observa **SÉRVULO CORREIA** ¹⁵³, o Direito brasileiro acaba por se consolidar como um **sistema misto**, que conjuga um corpo de Direito Administrativo material ou substantivo de raiz francesa, com a sujeição da Administração aos tribunais comuns.

Entretanto, como frisa o professor português, a adoção de um sistema de controle jurisdicional de patente inspiração anglo-saxônica não foi suficiente para impedir uma visão jurídica de **polícia** semelhante à dos países continentais da Europa Continental Ocidental.

Dentro deste contexto, no Brasil, contando-se, ainda, como é notório, com a influência norte-americana, poderemos chegar a uma concepção do que seja “Poder de

¹⁵² Como assinala **Aliomar Balleiro** (*Direito Tributário Brasileiro*, 10^a ed., 1985, Rio de Janeiro, Ed. Forense, pág. 348), a noção de **police power** é flexível, indefinida e elástica, sendo inevitavelmente casuística, como se nota na jurisprudência da Corte Suprema dos Estados Unidos, onde um juiz, no caso *Slaughter House*, acentuou esse caráter cambiante, dela fazendo depender a ordem social, a vida e a saúde dos cidadãos, o bem-estar, o gozo da paz, da segurança e da propriedade, etc.

¹⁵³ Cfr. **Sérvulo Correia**, *Polícia*, cit., ..., pág. 394.

Polícia” mais próxima à formatação do Estado dos dias de hoje, permitindo-nos arriscar a conceituar o “Poder de Polícia”, no compasso da realidade atual brasileira, como a **atividade do Estado consistente em limitar a propriedade ou a liberdade em prol do bem comum.**

Este conceito, em linha de evolução, dentro da multifacetada influência estrangeira, caminha no sentido de se constituir num **poder de criar normas jurídicas** ou **emitir atos administrativos** com a finalidade de **promover o bem-estar público**, buscando abranger os mais variados setores da sociedade, tais como segurança, cultos, indústria, comércio, costumes, moral, saúde, meio ambiente, propriedade, patrimônio artístico e cultural, defesa do consumidor ¹⁵⁴.

Visualiza-se, assim, à partir daí, a Polícia Administrativa com **diversas faces**, ou seja, polícia de caça, polícia de pesca, polícia de divertimentos públicos, polícia florestal, polícia de pesos e medidas, polícia de tráfego e trânsito, polícia dos medicamentos, polícia da atmosfera e das águas, polícia sanitária, polícia de segurança, polícia da economia popular, polícia edilícia, etc.

Em nosso entendimento, é por isso, tal como se dá no Direito Fiscal, que o estudo e a sistematização das normas atinentes a cada um desses **setores de atuação de Poder de Polícia** levam alguns autores, equivocadamente, a proclamar a autonomia do segmento como ramo autônomo do Direito Administrativo, tal como o fez **LESSONA** em seu *Trattato di Diritto Sanitario*.

Podemos, assim, entendê-lo como o poder de estabelecer e executar normas jurídicas restritivas da propriedade ou da liberdade individual, em prol da coletividade, permitindo satisfazer as exigências da vida moderna, **abrangendo, cada vez mais, novos campos de atuação**, atingindo até a proteção dos interesses econômicos da sociedade.

Desta forma, os fins que o Estado pode perseguir, em sua ação de polícia, são amplos, não se restringindo mais a segurança, salubridade e moralidade, mas cobrindo **tudo** o que se referir à **promoção do bem comum** ¹⁵⁵.

¹⁵⁴ Segundo **Aliomar Baleeiro** (*Direito ...*, cit.,..., págs. 348 e 349), o Poder de Polícia é regularmente exercido quando a Administração, dentro dos limites de sua competência, controla pureza ou preços dos alimentos, afere pesos e medidas, restringe o abuso de ruídos e causas de incômodo, exige licença para abertura de estabelecimentos comerciais ou para a edificação ou loteamento de terrenos, etc.. Também nesse sentido, **Themístocles Brandão Cavalcanti**, (*Curso de Direito Administrativo*, 10^a ed., 1977, Rio de Janeiro, Ed. Freitas Bastos, pág. 103), para quem o Poder de Polícia abrange todas as restrições impostas pelo poder público aos indivíduos, em benefício de interesse coletivo, saúde, ordem pública, segurança, e, ainda mais, os interesses econômicos e sociais.

¹⁵⁵ Como ensina **Monsenhor Guerry** (*A Doutrina Social da Igreja*, apud **Álvaro Lazzarini**, *Estudos de Direito Administrativo*, 2^a ed., São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1999, págs. 181 a 185), conforme a formulação do **Papa João XXIII**, o bem comum consiste no conjunto de todas as condições da vida social que consintam e favoreçam o desenvolvimento integral da personalidade humana, compreendendo, inclusive, os valores materiais e espirituais; por outro lado, o interesse geral expressa a idéia de vantagens puramente materiais, ou seja, elementos quantitativos, sem se apreciar os elementos qualitativos. Daí, o Estado deve precaver-se, lutando pela sua subsistência para cumprir a sua finalidade social que é a busca do bem comum e não do interesse geral. Como escrevia **Leão XIII** :

Embora por perseguir o bem comum, vale registrar, a ação de polícia compreenda a realização de valores materiais e espirituais, somos levados a esclarecer que, em nenhum de seus modos de atuação se admite a intervenção no íntimo dos administrados, isto é, apenas se admite a atuação de Polícia por sobre exteriorizações.

Enquanto no campo das intenções ou na esfera psíquica do administrado, admite-se apenas o efeito preventivo da atuação de polícia, mas nunca a realização de atos materiais por parte da Administração ¹⁵⁶.

Um outro aspecto interessante, se refere ao fato de que as atividades de Polícia atingem as atividades dos particulares, com vistas à realização do bem comum, submetendo-os, entre outras, a autorizações, licenças, sanções, etc., ou seja, limitam a propriedade e a liberdade dos particulares, **do exterior**, sem tocar no seu caráter fundamentalmente privado (sem tomar diretamente a seu cargo a satisfação de uma necessidade de interesse geral) ¹⁵⁷.

Em outro giro, **as atividades de polícia se acham distribuídas amplamente pelos órgãos componentes da malha administrativa**, ou seja, a própria possibilidade de exercer coação em prol do interesse público se acha disseminada pelos **vários órgãos** do Estado, em suas várias linhas de atuação, e assim, não podemos separar um órgão como “aquele” responsável pela atuação da Polícia Administrativa e muito menos reduzi-la a um qualquer agrupamento reduzido de servidores responsáveis para tanto.

Por outro giro, devemos fixar que, em havendo atividade estatal limitadora de liberdade dos particulares, em benefício do bem comum, quer se trate de **obrigação negativa**, quer se trate de **obrigação positiva**, estaremos diante do designado **Poder de Polícia**.

Não podemos dizer que as atividades estatais que impedem, por exemplo, um comerciante de alterar os seus próprios preços (obrigação de não fazer) tenha conteúdo diverso da que exige que este ponha os seus produtos estocados à venda, em situação de necessidade pública (obrigação de fazer). Em todas essas situações o Estado intervém na economia com o objetivo de adequar o exercício dos direitos individuais ao bem-estar geral, utilizando-se de seu Poder de Polícia ¹⁵⁸.

“A autoridade civil não deve servir, sob qualquer pretexto, para vantagem dum só ou de alguns, uma vez que se constituiu para o bem comum”.

Assim, como acertadamente pondera **Álvaro Lazzarini** (cit., ..., pág. 184): “A missão do Estado consiste em controlar, ajudar e regular as atividades privadas e individuais da vida nacional para fazê-las convergir harmoniosamente no sentido do bem comum”. Nas palavras do **Papa João Paulo II** (*A Palavra de João Paulo II no Brasil*, 1980, apud **Álvaro Lazzarini**, cit., ..., pág. 184): “*Todo poder encontra a sua justificação unicamente no bem comum, na realização de uma ordem social justa*”.

¹⁵⁶ Em sentido próximo, **Jean Rivero** (cit., ..., pág. 480).

¹⁵⁷ Neste sentido, **Prosper Weil**, *O Direito Administrativo*, Coimbra, Livraria Almedina, 1977, págs. 38 e 39.

¹⁵⁸ Cfr. **Di Pietro**, *Direito ...*, cit., ..., pág. 94.

O Poder de Polícia, assim, encontra um de seus braços no **Poder Legislativo** e outro no **Poder Executivo**, não sendo mais, por certo, monopólio da Administração ¹⁵⁹.

Por um lado, o Poder Legislativo cria, por ato legislativo, limitações ao exercício das liberdades públicas; por outro lado, a Administração Pública, fazendo uso de seu Poder de Polícia Administrativa, impõe medidas coercitivas, regulamenta as leis, controla a sua aplicação através de licenças ou autorizações, ou mesmo por ordens ou notificações.

Como bem explica **SÉRGIO DE ANDREA FERREIRA** ¹⁶⁰, as limitações de Polícia ao exercício dos direitos são desenvolvidas pela legislação ordinária (**Poder de Polícia Legislativa**), expedida pelo Poder Público competente para tutelar aqueles mencionados interesses públicos, que pode não ser, aliás, o mesmo Poder Público competente para institucionalizar o direito limitado.

Desta forma, podemos, em resumo, destacar **dois conceitos de Poder de Polícia**:

1) **em sentido amplo**, abrangendo tanto os atos do Legislativo, como os do Executivo, correspondendo à atividade estatal de condicionar a propriedade e a liberdade, ajustando-as ao bem comum ¹⁶¹;

2) **em sentido mais restrito**, abrangendo apenas as intervenções gerais ou abstratas (regulamentos), concretas ou específicas (autorizações, licenças) do Governo, destinadas a obstar ou prevenir o desenvolvimento de atividade particular contrastante com o bem comum. Compreende, pois, os atos da Administração Pública, daí, corresponde à noção de Polícia Administrativa.

Ao traçarmos os conceitos, fizemos recair o Poder de Polícia por sobre a **liberdade** e a **propriedade**, e por esta mesma razão podemos observar a clara necessidade de subsistência, no Estado Moderno, de tais restrições.

Entendemos que a situação de “submissão” em que o administrado se encontra, se manifesta, nesta seara, em razão de não ser a liberdade do indivíduo absoluta, isto é, **não existem direitos fundamentais absolutos**; por outro lado, a propriedade não

¹⁵⁹ Como assinala **Jorge Miranda** (*Manual de Direito Constitucional*, tomo V, Coimbra Editora, 1997, pág. 129), no século XX, o Estado para intervir nos mais variados setores da vida social, econômica e cultural, tem de utilizar, não raro, a lei – “*entremostam-se fluidas as fronteiras entre legislação e administração*”.

¹⁶⁰ Cfr. Sérgio de **Andrea Ferreira**, *Poder e Autoridade da Polícia Administrativa*, in *Direito Administrativo da Ordem Pública*, coord. José Cretella Júnior, 3ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1998, pág. 124.

¹⁶¹ Para Celso Antônio **Bandeira de Mello** (*Curso de Direito Administrativo*, 5ª ed., 1994, São Paulo, Malheiros Editores, pág. 394), refere-se ao complexo de medidas do Estado que dão o contorno da esfera juridicamente tutelada da liberdade e da propriedade dos cidadãos. No mesmo sentido, **Di Pietro**, *Direito* ..., cit., ..., pág. 95.

Vale aqui assinalar a posição de **Agustín Gordillo** (cit., ..., págs. 539 e 540), para quem, hoje, a atividade de polícia não é reservada à Administração, mas se encontra distribuída pelos três poderes do Estado: “*Ya no se caracterizará a este poder como perteneciendo a um órgano determinado del Estado, sino que se dirá que pertenece em general a todo el Estado*”.

pode ser utilizada contrariamente aos interesses da coletividade, ou seja, como traça a própria CRFB/88, deve atender a sua função social (art. 5º, XXIII e 170, III).

Apenas para ilustrar, podemos recolher, dentro da melhor doutrina nacional, os seguintes entendimentos do que seja **Polícia Administrativa**:

CAIO TÁCITO¹⁶²: “O Poder de Polícia é, em suma, o conjunto de atribuições concedidas à Administração para disciplinar e restringir, em favor de interesse público adequado, direitos e liberdades individuais”.

HELLY LOPES MEIRELLES¹⁶³: “Poder de Polícia é a faculdade de que dispõe a Administração Pública para condicionar e restringir o uso e gozo de bens, atividades e direitos individuais, em benefício da coletividade e do próprio Estado”.

DIOGO DE FIGUEIREDO¹⁶⁴: “é a atividade administrativa que tem por objeto limitar e condicionar o exercício de direitos fundamentais, compatibilizando-os com interesses públicos legalmente definidos, com o fim de permitir uma convivência ordeira e valiosa”.

ÁLVARO LAZZARINI¹⁶⁵: “Como poder administrativo, assim, o Poder de Polícia, que legitima o poder da Polícia e a própria razão dela existir, é um conjunto de atribuições da Administração Pública, como poder público, e indelegáveis aos entes particulares, embora possam estar ligados àquela, tendentes ao controle dos direitos e liberdades das pessoas, naturais e jurídicas, a ser inspirado nos ideais do bem comum, e incidentes não só sobre elas, como também em seus bens e atividades”.

Já a Professora **MARIA SYLVIA DI PIETRO**¹⁶⁶, perto do nosso entendimento, considera o Poder de Polícia como “a atividade do Estado consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse público”.

A idéia, tal como acima colocamos, não é estranha ao direito positivo brasileiro, uma vez que encontramos no **artigo 78 do Código Tributário Nacional**, o conceito de Poder de Polícia, evidentemente para fins tributários¹⁶⁷, no intuito de estabelecer balizas para a cobrança de taxas (que, no Brasil, podem ser instituídas em razão do exercício desse poder - **art. 145, II e § 2º** da Constituição Federal e **art. 77** do mesmo CTN):

¹⁶² Cfr. **Caio Tácito**, *O poder ...*, cit., ..., pág. 8.

¹⁶³ Cfr. **Helly Lopes Meirelles**, *Direito Administrativo Brasileiro*, 13ª ed., São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais, 1987, pág. 93.

¹⁶⁴ Cfr. **Diogo de Figueiredo** Moreira Neto, *Curso de Direito Administrativo*, 11ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1997, pág. 300.

¹⁶⁵ Cfr. **Álvaro Lazzarini**, cit., ..., pág. 38.

¹⁶⁶ Cfr. **Di Pietro**, *Direito ...*, cit., ..., pág. 94.

¹⁶⁷ Vale, entretanto, ressaltar, como afirmou **Aliomar Balleiro** (*Direito ...*, cit., ..., pág. 306), que a enumeração contida no art. 78 do CTN não é taxativa, pois, podem haver outros interesses que mereçam ser protegidos pelas autoridades e pela lei. A noção de Poder de Polícia é indefinida e flexível, mais ou menos elástica, segundo concepção doutrinária e judiciária inevitavelmente casuística.

“Art. 77 – Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização de Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos”.

Tomemos, de agora em diante, o termo “**Polícia**”, para nos referirmos ao conceito em sentido amplo, entendendo-o, vale reforçar, como a **atividade do Estado consistente em limitar a propriedade ou a liberdade em prol do bem comum**. Da mesma forma, utilizaremos o termo “**Polícia Administrativa**”, quando quisermos nos referir ao Poder de Polícia em seu sentido estrito, significando **atividade administrativa**.

Documento encaminhado a editora sem revisão

2.2 - Meios de que o Estado se utiliza

Como vimos, o **Poder de Polícia** se reparte entre o Executivo e o Legislativo. Na atuação do Poder de Polícia do Estado, no Brasil, o **Legislativo** atua através da edição de **leis**. Por sua vez, o **Executivo** faz atuar o Poder de Polícia do Estado por dois meios básicos: pela edição de **atos normativos** ou através de **atos administrativos** ou operações materiais, cumprindo o seu papel de Estado-Administração.

Pela edição de **atos com força de lei**, o **Poder Executivo** também pode fazer atuar o Poder de Polícia em sentido amplo, e isto se dará, **em nível federal**, com a edição de **medidas provisórias** ou mesmo através do mecanismo das **leis delegadas**. **Em nível estadual ou municipal**, não dispõe os executivos do mecanismo de urgência estabelecido constitucionalmente para a União Federal ¹⁶⁸ e apenas há de se admitir a utilização de **leis delegadas** ¹⁶⁹. Mais a frente, analisaremos mais detidamente esta questão na seara tributária.

No domínio do que chamamos de **Polícia Administrativa**, a Administração atua em **intervensões gerais e abstratas**, através dos regulamentos administrativos, e de forma **concreta e específica**, através de autorizações, licenças, vistorias, enfim, atos administrativos e operações materiais de aplicação das leis aos casos concretos.

Poderíamos, assim, esquematicamente representar os **meios** de que se utiliza o Estado para o exercício do **Poder de Polícia**:

- 1) **atos normativos** em geral: pela **lei** e disciplinando a **aplicação da lei**, através de decretos, resoluções, portarias, instruções (regulamentos administrativos);
- 2) **atos administrativos** e **operações materiais** de aplicação da lei aos casos concretos através de medidas "preventivas" (fiscalização, vistorias, ordem, notificação, autorização, licença), ou medidas "repressivas" (interdição de atividades, apreensão de mercadorias deterioradas).

¹⁶⁸ A doutrina brasileira é uníssona, e o entendimento é pacificado, quanto a inadmissibilidade de medidas provisórias criadas por Constituições Estaduais ou Leis Orgânicas municipais. Registramos apenas a opinião isolada de **Michel Temer**, *Elementos de Direito Constitucional*, Revista dos Tribunais, 1982. Como bem dispõe o **art. 62 da CRFB/88**, o constituinte apenas autoriza a adoção da medida provisória (em casos **excepcionais de urgência e necessidade**) pelo Presidente da República.

¹⁶⁹ Nesse sentido, a **Constituição do Estado de Minas Gerais de 1989**, por exemplo, prevê em seu **art. 72**: "As **leis delegadas** serão elaboradas pelo Governador do Estado, por solicitação à Assembléia Legislativa."

Cabe ressaltar que o mesmo artigo retira a possibilidade de leis delegadas acerca da organização do Poder Judiciário, do Ministério Público e do Tribunal de Contas, carreira e garantia de seus membros, bem como acerca da carreira e remuneração de servidores públicos do próprio Executivo. Também não pode ser objeto de lei delegada a matéria atinente aos planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos.

No que diz respeito aos **regulamentos de polícia**, cumpre-nos lembrar que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) estabelece em seu **art. 84**¹⁷⁰, bem como as Constituições Estaduais em dispositivos similares¹⁷¹, que os **chefes do executivo** dispõem de poder regulamentar, poder este subordinado e limitado à observância das leis que lhes dão suporte.

Da observação dos dispositivos constitucionais, podemos concluir que o ordenamento jurídico brasileiro **não admite os chamados regulamentos autônomos ou independentes**¹⁷², mas apenas os **regulamentos de execução** e os **de organização**, em especial no tocante aos que têm por finalidade impor restrições ou limitações à liberdade dos administrados.

Portanto, o **regulamento de polícia** só poderá criar deveres e obrigações para os administrados, quando a lei deixar alguns aspectos de sua aplicação para serem desenvolvidos pela Administração, ou seja, quando o legislador não esgotar a matéria¹⁷³. Existe, pois, na medida em que a lei concede certa margem de “discricionariedade” para o Executivo.

Por fim, cumpre registrar um outro aspecto relevante, atinente ao poder regulamentar da Administração, que diz respeito ao poder que o Congresso Nacional dispõe para **sustar os atos normativos** do Poder Executivo que exorbitem o poder regulamentar, nos termos do **art. 49, V** da CRFB/88.

¹⁷⁰ **Art. 84 da CRFB/88.** “Compete privativamente ao Presidente da República: [...] IV – sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução; [...] VI – dispor sobre a organização e funcionamento da administração federal, na forma da lei; [...]”.

¹⁷¹ Como a **Constituição do Estado de Minas Gerais** de 1989, em seu **art. 90**: “Compete privativamente ao Governador do Estado: [...] VII – sancionar, promulgar e fazer publicar as leis e, para sua fiel execução, expedir decretos e regulamentos; [...]”.

¹⁷² Nesse sentido, José **Afonso da Silva**, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 13^a ed., São Paulo, Malheiros Editores, 1997, págs. 405 a 407.

¹⁷³ Nesse sentido **Di Pietro**, *Direito ...*, cit., ..., pág. 75. Também nessa direção, o Prof. **Alberto Xavier** (*Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1978, págs. 29 a 35) concorda que o Direito Constitucional brasileiro apenas acolheu a figura dos **regulamentos secundum legem**, não admitindo os regulamentos independentes (*praeter legem*). Os regulamentos são, assim, “atos normativos secundários”, ou seja, **têm aptidão para criar direitos e obrigações para os particulares, nos limites da autorização legal**. Como bem coloca o professor luso-brasileiro: “*Execução não é necessariamente reprodução*”.

Afirmativas da doutrina brasileira, no sentido de que o regulamento não pode veicular qualquer imposição de deveres aos particulares, sequer de forma secundária, mas apenas obrigar a Administração e seus servidores, constituem-se, pois, em negativa a própria atribuição de qualquer margem de discricionariedade à Administração, o que seria absurda restrição à possibilidade de se verificar isonomia e justiça, em prol de uma irreal e exorbitante segurança, incompatível com o Estado Social de Direito e muito mais adequada aos auspícios dos primórdios do Estado Liberal.

2.3 – O Poder de Polícia como faceta da realização do bem comum

2.3.1 - O Poder de Polícia e o Princípio da Legalidade

Com o usual acerto, o Professor **DIOGO FREITAS DO AMARAL**¹⁷⁴, nos ensina que o **Princípio da Separação dos Poderes**, no plano constitucional, visou retirar do rei e de seus ministros a função de legislar. E, foi com a cunhagem do conseqüente **Princípio da Legalidade**, que o Poder de Polícia saiu das exclusivas mãos do soberano e passou a ser compartilhado pelo Legislativo e Executivo, com o primado do primeiro sobre o segundo.

Como é sabido e consabido, a Administração Pública deve se prender à **realização do bem comum** e este é a sua razão de ser, seu fundamento e seu guia.

Para tanto foi que, no Estado de Direito, se esculpiu o Princípio da Legalidade, que determina que é **na lei** e não na cabeça de nenhum príncipe, monarca ou governante iluminado, que está desenhado o que são as aspirações da sociedade, ou seja, que se pode buscar o fundamento do que seja o **interesse público** ou o **bem comum**.

A Administração Pública não pode se esquecer que o administrado é a origem e a finalidade da atuação dos poderes públicos.

E é pela lei que o povo fala; é pela lei que o povo expressa os seus desejos, traduzidos por seus legítimos representantes; é, portanto, por este mecanismo imperfeito, mas possível e razoável, que o povo de um Estado dá a grande ordem para a “sua” Administração Pública, que, por esta razão, não pode se dissociar ou estar em conflito com o comando legal.

Não é, assim, qualquer pretensão interesse público que deve ser buscado, e muito menos, de qualquer maneira, ou por qualquer meio, que se deve atingi-lo, mas a Administração deve **observância a princípios e regras legais**, tanto quanto aos fins , como quanto aos meios .

E é esse o comando da “Lei Maior”, que em seu **art. 37** estabelece que a Administração Pública, direta ou indireta, de qualquer dos poderes, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, deverá obedecer aos princípios da **legalidade**, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

¹⁷⁴ Cfr. **Freitas do Amaral**, cit., vol. II, ..., pág. 8.

Se, ainda sobre a sombra do tormento das eras absolutistas, ou mesmo das ditatoriais, o **princípio da legalidade** era visto apenas como um “limite” para a atuação administrativa, ou seja, como contorno negativo, a doutrina mais recente ¹⁷⁵ entende o referido princípio de outra maneira: como contorno, também positivo, ou seja, a lei como “fundamento” da atuação administrativa.

É desta maneira que a lei diz o que a Administração deve e pode fazer e não apenas aquilo que ela está proibida de fazer, colocando-se o Princípio da Legalidade como mecanismo de proteção dos interesses públicos, para além da proteção dos interesses privados.

Sem nos atermos aos regimes autoritários de direita, ditaduras ou regimes socialistas, entendemos que nos regimes democráticos do tipo ocidental, que experimentam o modelo de Estado Social de Direito, a Administração retira a sua existência, fundamento e legitimidade do que MAURICE HAURIOU ¹⁷⁶ chamou de “bloco legal”.

E é assim que podemos considerar “ilegal”, nesse sentido lato, e atentatório à segurança jurídica, ofensivo ao Estado e ao administrado, um ato do administrador público contrário aos regulamentos administrativos genéricos, que a própria Administração criou, como podemos, por outro lado, admitir um ato administrativo tomado em estrita obediência a um mandamento constitucional concreto, trazido em “norma constitucional executável por si mesma” ¹⁷⁷.

Especificamente no que toca nosso tema, cumpre ressaltar que, com o alargamento das funções estatais, e diante da necessária observância do Princípio da Legalidade, não há, hoje em dia, uma noção de “polícia” metafísica ou implícita no ordenamento jurídico ¹⁷⁸.

Não podemos considerar a atuação da “Polícia Administrativa” com fundamento em algum poder apriorístico da Administração Pública, superior ao próprio ordenamento jurídico, pois **os únicos poderes que o Estado tem são os que a Constituição e as leis lhe outorgam** ¹⁷⁹.

Não raro, encontramos afirmativas no sentido de que o Poder de Polícia é um poder inerente a toda a Administração (poder de polícia latente). Tomando-se, porém,

¹⁷⁵ Nesse sentido, **Freitas do Amaral**, cit., vol. II, ..., págs. 44 e 45.

¹⁷⁶ Cfr. **Freitas do Amaral**, cit., vol. II, ..., págs. 54 a 57. Tomando como partida os ensinamentos do autor, o “bloco legal” seria constituído, no Brasil, pela Constituição, leis complementares, medidas provisórias, leis delegadas, leis ordinárias federais, estaduais ou municipais (conforme o caso), regulamento, direitos resultantes de contratos administrativos, tratados internacionais, etc.

¹⁷⁷ Utilizando a terminologia do Prof. **Jorge Miranda** (*Manual de Direito Constitucional*, tomo II, 3ª ed., Coimbra Editora, 1996, pág. 242).

¹⁷⁸ Já se discutia, no século passado, com **Otto Mayer** (cit., ..., págs. 12 e 13): “*Muy significativa es la controversia, posible aún en la actualidad, sobre la cuestión de saber si las órdenes e las prohibiciones de policía necesitan un fundamento legal*”.

¹⁷⁹ Como registra **Gordillo** (cit., ..., pág. 526): “[...] los únicos poderes que el Estado tiene son los que el orden jurídico le otorga en forma expresa o razonablemente implícita” (grifos nossos).

como pressuposto, o Princípio da Legalidade¹⁸⁰, que impede a Administração de impor obrigações e proibições, senão em virtude de lei, chegamos a conclusão de que **todo o Poder de Polícia Administrativa tem por lastro uma autorização ou fundamentação legal**.

Como linhas atrás mencionamos, o Poder de Polícia se reparte entre o **Legislativo** e o **Executivo**. Considerando, porém, o Princípio da Legalidade, quando afirmamos que o Poder de Polícia se traduz na atividade do Estado apta a limitar liberdades individuais, estamos pressupondo que essa limitação venha delineada, em linhas gerais, em **lei**.

O Executivo utilizando-se das faculdades próprias de seu Poder de Polícia Administrativa, regulamenta as leis e controla sua aplicação, “**preventivamente**” (ordens, notificações, autorizações ou licenças), ou mesmo “**repressivamente**” (mediante imposição de medidas coercitivas).

Como bem lembra **HELY LOPES MEIRELLES**, a legalidade, como princípio da administração, condiciona o administrador público, em todas as suas atividades, aos mandamentos da lei e as exigências do bem-comum, e impõe a este o dever de dela não se afastar, sob pena de responsabilidade e de invalidação do ato. Assinala, com propriedade, que a eficácia de toda a atividade administrativa está condicionada à obediência aos ditames da lei.

Pela sua força, vale reproduzir suas palavras¹⁸¹: “*Na Administração Pública, não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa “pode fazer assim”; para o administrador significa “deve fazer assim”.*”

No Direito Brasileiro, vale frisar, o constituinte esculpiu, no **art. 37**, os moldes do princípio, determinando que a Administração Pública deverá obedecer ao princípio da legalidade¹⁸².

Da mesma forma, o **art. 78, parágrafo único do C.T.N.**, determina que o Poder de Polícia Administrativa só se considera regular se desempenhado pelo órgão competente, **nos limites da lei aplicável**, com observância do devido processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

¹⁸⁰ No direito brasileiro, cabe ressaltar o **art. 5º - II da Constituição Federal, de 1988**: “ninguém será obrigado de fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

¹⁸¹ Cfr. **Lopes Meirelles**, cit., ..., pág. 61 (com grifos nossos).

¹⁸² Nos termos da **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CRFB/88** (após a Emenda Constitucional nº 19, de 05 de junho de 1998) **art. 37, caput**: “A Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)”.

Não estamos afirmando, porém, que a Administração não disponha de mecanismos capazes de possibilitar o exercício de Poderes de Polícia Administrativa, ou seja, que o Estado-Administração careça de faculdades para limitar liberdades individuais em prol do interesse público.

O que estamos a dizer é que **não existe uma noção suprajurídica de Poder de Polícia Administrativa**, mas este próprio poder, busca as suas raízes e fundamentos na própria lei.

O Princípio da Legalidade não se apresenta oposto à atribuição de poderes com carga discricionária à Administração, exatamente porque estes poderes são atribuídos pela lei, através da fixação de competências e o seu exercício deve se circunscrever à busca dos fins estabelecidos por esta.

As variedades das manifestações da vida social, que não obedecem, por vezes, a nenhum padrão imaginável, apresentando sempre surpresas quanto à forma ou lugar, tempo ou modo de sua produção, são razões palpáveis para que a própria lei atribua uma margem de **discricionariedade** à Administração, sob pena de se perder a possibilidade, o *timing* ou a utilidade da intervenção ¹⁸³.

Como bem afirma **GARCIA DE ENTERRIA** ¹⁸⁴, o Princípio da Legalidade da Administração se expressa em um mecanismo técnico preciso: “La legalidad atribuye potestades a la Administración, precisamente. La legalidad otorga facultades de actuación, definiendo cuidadosamente sus límites, apodera, habilita a la Administración para su acción confiriéndola al efecto poderes jurídicos. Toda acción administrativa se nos presenta así como ejercicio de un poder atribuido previamente por la Ley y por ella delimitado y constricto. Sin una atribución legal previa de potestades la Administración no puede actuar, simplemente”.

Exatamente através deste mecanismo de outorga de poderes que se faculta ou possibilita à Administração atuar. Desta forma, essa atuação administrativa, fundamentada precisamente por esta finalidade de servir ao interesse comum, traduz todo o **caráter instrumental da Administração Pública** ¹⁸⁵, ou seja, expressa essa “potestade funcional” como verdadeiro “**poder-dever**” da Administração.

A Administração Pública, desta forma, se encontra vinculada a um “dever”, ou seja, deve exercitar o seu “poder” sempre que deva cumprir o seu “dever”. Por outro

¹⁸³ No entendimento de **Marcello Caetano** (cit., ..., pág. 1148), por essa razão, a Polícia ficou sempre a ser um setor só parcialmente controlado pela lei: “nunca foi possível, porém, cingir completamente a polícia na legalidade. [...] Sem essa discricionariedade perder-se-ia muitas vezes a oportunidade de intervir e não se alcançaria a utilidade da intervenção”.

¹⁸⁴ Cfr. **García de Enterría e Ramón Fernández**, cit., ..., pág. 433 (grifos nossos).

¹⁸⁵ Como já reconheceu o legislador espanhol na **Exposición de Motivos da Ley 30/1992 – Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común**: “... la Constitución de 1978 alumbra un nuevo concepto de Administración, sometida a la Ley y al derecho, acorde con la expresión democrática de la Administración, puesta al servicio de los intereses de los ciudadanos y la responsabilidad política del Gobierno correspondiente, en cuanto que es responsable de dirigirla”.

lado, só poderá exercitar o seu “poder”, quando este for necessário para que cumpra o seu “dever”.

Por outra volta, cumpre assinalar que a Constituição da República de 1988, com o objetivo de defesa do Estado e das instituições democráticas, possibilita a **extensão excepcional do Poder de Polícia**, como decorrência da decretação do Estado de Defesa e do Estado de Sítio (artigos 136, I; 139, III, IV e VI).

Entretanto, os atos praticados nestas circunstâncias continuam submetidos ao direito – *o direito de crise*, sendo que, em qualquer das circunstâncias, os direitos fundamentais devem ser respeitados, ou seja, a CRFB/88 admite a **restrição** de direitos fundamentais, de acordo com um **regime legal excepcional**¹⁸⁶, que da mesma forma projeta o Princípio da Legalidade¹⁸⁷, não abrindo ensejo a uma “abolição” de ditos direitos.

Em fecho, não podemos abdicar de citar as sábias palavras de **NORBERTO BOBBIO**¹⁸⁸, que embasam e abalizam o que expressamos nas linhas anteriores:

“O governo das leis celebra hoje o próprio triunfo da democracia. E o que é a democracia se não um conjunto de regras (as chamadas regras do jogo) para a solução dos conflitos sem derramamento de sangue? E em que consiste o bom governo democrático se não, acima de tudo, no rigoroso respeito a estas regras? [...] posso concluir, tranqüilamente, que a democracia é o governo das leis por excelência. No momento em que um regime democrático perde de vista este seu princípio inspirador, degenera rapidamente em seu contrário, numa das tantas formas de governo autocrático de que estão repletas as narrações dos historiadores e as reflexões dos escritores políticos”.

Enfim, o abandono, mesmo que em situações excepcionais, do Primado da Legalidade, pode erguer a Administração em poder incontrolável. Abrir brechas ocasionais na necessária observância e fundamentação legal dos atos da Administração, é o mesmo que admitir uma democracia cheia de buracos, que com o passar dos anos só se alargarão, e acabarão por transformar o Estado de Direito em um modelo de crateras, similar ao terreno lunar; inadequado para a Justiça na Terra.

¹⁸⁶ Nesse sentido, **Odete Medauar** (*Direito Administrativo Moderno*, 3ª ed., São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais, 1999, págs. 376 e 375); **Marcelo Rebelo de Sousa** (*Lições de Direito Administrativo*, I, 2ª ed., Lisboa, Pedro Ferreira Editor, 1994/95, pág. 107).

¹⁸⁷ Para o Prof. **Marcelo Rebelo de Sousa** (*Lições ...*, cit., ..., pág. 107), o estado de necessidade só constituiria exceção ao Princípio da Legalidade se não se encontrasse, ele próprio, previsto na lei (e na Constituição). Contra o que defendemos, por exemplo, **Andreas Auer** (cit., ..., pág. 127) entende que o Princípio da Legalidade não é absoluto e, em certos domínios, o Estado pode agir sem se fundar em uma lei (embora reconheça que essas exceções são raras, “*senão insignificantes*”). Entre as raras exceções, o autor considera a cláusula geral de polícia, que permite a ação administrativa “ilegal” em casos de urgência e necessidade, de perigo iminente para a ordem pública.

¹⁸⁸ Cfr. **Norberto Bobbio**, *O Futuro da Democracia* - ..., cit., ..., pág. 171.

2.3.2 - O Poder de Polícia e o bem comum

Preliminarmente, cumpre-nos afastar uma das funções do Estado, que visa, da mesma forma, a consecução do bem comum, que garante a manutenção da ordem social e que faz uso também de mecanismos coativos, mas que pelas suas especificidades, não seria oportuno abordar nestas curtas linhas do presente trabalho – a **função jurisdicional**.

Segundo o Prof. **MARCELLO CAETANO**¹⁸⁹, a Administração Pública atua mediante certas **formas jurídicas** (regulamentos, ato administrativo e contrato administrativo) e utilizando certos **meios** (agentes, bens, dinheiro) para a satisfação das necessidades coletivas, e nesse intento, ocupa-se ela própria da missão, através da prestação de **serviços públicos**; ou ela age sobre as atividades dos particulares, seja para as estimular, promover ou apoiar (**fomento**), seja para as disciplinar, de modo que o seu desenvolvimento não resulte males sociais – e nesta última hipótese está a atuação da **polícia administrativa**.

Em proximidade, a Professora **MARIA SYLVIA DI PIETRO**¹⁹⁰, entende que a Administração Pública abrange o **fomento** (subvenções, financiamentos, favores fiscais), **serviço público**, **intervenção** (regulamentação e fiscalização da atividade econômica, bem como a atuação direta do Estado no domínio econômico por intermédio de suas empresas estatais – pessoas jurídicas de direito privado) e a **polícia administrativa**.

Também nesse sentido, **DIOGO DE FIGUEIREDO**¹⁹¹, visualiza cinco grandes categorias de atividades administrativas externas: a prestação de **serviços públicos**, o **fomento público**, a imposição do **ordenamento econômico** (atividade da Administração de caráter disciplinativo e substitutivo da ação da sociedade no campo da economia) e do **ordenamento social** (atividade administrativa de caráter disciplinativo e substitutivo da ação da sociedade no campo social) e o exercício do **poder de polícia administrativo**.

Na mesma direção, **RAMÓN PARADA** separa a atividade administrativa em **actividad de limitación o de policía**, que restringe a liberdade, direitos ou a atividade dos particulares; **actividad de fomento**, que estimula, mediante prêmios e apoios o exercício das atividades dos administrados, para que as oriente ao cumprimento de determinados fins de interesse geral; **actividad de prestación o de servicio público**, pelo

¹⁸⁹ Cfr. **Marcello Caetano**, cit., ..., págs. 1065 e 1066.

¹⁹⁰ Cfr. **Di Pietro**, *Direito ...*, cit., ..., págs. 54 e 55.

¹⁹¹ Cfr. **Diogo de Figueiredo**, cit., ..., págs. 85 e 86.

qual a Administração subministra, mediante seus próprios órgãos, determinadas prestações aos particulares ¹⁹².

Também, **GARRIDO FALLA** ¹⁹³ adota a seguinte tipologia para as atividades administrativas: *actividad de coacción, actividad de estímulo o persuasión, actividad de prestación*.

Em síntese, colocando à parte algumas leves diferenças, é perfeitamente possível destacar, dos demais tipos de “atuação administrativa constitutiva”, o que entendemos por atividade de **Polícia**, com o seu sentido de “atuação administrativa agressiva”.

Convém, desde já, ressaltar e firmar que, feitas as necessárias adequações ao termo – “**Polícia**”, em sintonia com o Estado Social Tributário de Direito, e em atenção ao moderno estudo do Direito Administrativo, em que pese o brilho das posições contrárias, acreditamos que podemos, e é adequado empregá-lo, em especial pelo fato de que, a sua utilização, respeitadas os momentos históricos de seu uso, reflete, em grande grau, a própria história do Direito Público e do Estado de Direito ¹⁹⁴.

Avançando, assinalamos que **AGUSTIN GORDILLO**, crítico da expressão Poder de Polícia, entende, com acerto, que descabe distinguir a **função policial**, da **promoção do bem comum**.

Para o renomado publicista, a boa ordem da sociedade não é algo estático, mas, ao contrário, é uma força que luta por si contra os ataques que a afetem. O critério intervencionista estatal deve ser visto não como “defesa” dessa força, mas como “**colaborador**” da mesma, e a sua ação, ao eliminar os perigos e perturbações, ajudana a criar a ordem social, ou seja, a promover o bem comum.

É desta forma que o Estado promove, também, o bem comum, em ação positiva, se vista sobre o prisma de reforço da própria força social de reação às agressões à ordem social. Como exemplo, se se obriga um membro da coletividade a instalar serviços de

¹⁹² Cfr. **Ramón Parada**, cit., ..., págs. 429 a 432. O autor separa, ainda, das atividades de polícia, a “**actividad administrativa sancionadora**”, bem como o que entende por “**actividad arbitral**” da Administração Pública.

¹⁹³ Cfr. **Garrido Falla**, *Tratado ...*, cit., ..., pág. 123.

¹⁹⁴ Para **Gordillo** (cit., ..., págs. 533 a 535), não existe atualmente uma noção autônoma racional de “Poder de Polícia”, uma vez que este se acha confundido com o “total do poder estatal”. Para o autor, inexistente um regime jurídico próprio pertinente à noção de polícia. Na mesma direção, **Merkel** (cit., ..., págs. 315 a 323).

Por sua vez, **Garrido Falla** (*Tratado ...*, cit., ..., pág. 127) e **Miguel S. Marienhoff** (*Tratado de Derecho Administrativo*, tomo IV, Buenos Aires, Ed. Abeledo Perrot, 1973, págs. 513 e 514) assinalam que o termo “polícia” tem uma larga tradição na literatura publicística que justifica a manutenção de seu emprego, inclusive frente a outros termos, como “intervencionismo” ou “atividade de limitação”, quem sabe até mais de acordo com a moderna sistemática do Direito Administrativo.

Como já nos posicionamos, ficamos com a segunda posição, firmando, entretanto, a necessária adequação do sentido do termo ao moderno Direito Administrativo.

Neste sentido, vale registrar a posição de **Clóvis Beznos** (cit., ..., pág. 69) e **Manuel María Díez** (citado por Clóvis Beznos), que, como nós, entendem que a crise de Polícia é, sem dúvida, uma crise conceitual, e não uma crise institucional.

esgoto, tanto se está prevenindo um dano à salubridade, como se está promovendo a salubridade comum.

Vale destacar aqui, o entendimento do Prof. **FREITAS DO AMARAL** ¹⁹⁵, para quem “a satisfação das necessidades colectivas é um conceito que também abrange as formas de administração agressiva”. Da mesma forma, o do Prof. **ESTEVES DE OLIVEIRA** ¹⁹⁶, para quem a idéia de administração de prestação não é dissociável da idéia de sacrifício de direitos e interesses legítimos dos particulares.

Embora, na maior parte das vezes, almejando a abstenção dos particulares, a atuação de polícia administrativa, tal como a prestação de serviços públicos, é um mecanismo de que o Estado se vale para a realização do bem comum. O que acontece é que no serviço público verifica-se diretamente o oferecimento de utilidades e na atuação da polícia administrativa, é por intermédio de uma abstenção do particular que se obtêm, de forma oblíqua, a “prestação” de uma utilidade.

Em nosso entendimento, nas modernas democracias, a Administração Pública apenas existe e deve existir como tal, na medida em que possa promover o bem comum, ou seja, enquanto possa servir ao interesse do povo. Para trazer benefícios ao povo de um Estado que a Administração é constituída, e portanto, ela deve se pautar na vontade popular, que nos dias de hoje, é estabelecida na lei ¹⁹⁷. A finalidade maior de promover o bem comum é inarredável.

Para cumprir o seu papel, a Administração necessariamente lança mão de seu poder de promover o sacrifício de algumas liberdades de alguns administrados, e faz isto exatamente porque para atingir os seus fins precisa de utilizar-se de meios de que não dispõe *a priori*. E assim, pode promover desapropriações, requisitar bens, instituir monopólios, disciplinar a atuação de particulares, ou outras providências ditas “agressivas”.

Se considerarmos que o Estado atual deixou de ser patrimonial e passou a ser, claramente, um **Estado Tributário**, para além desses mecanismos “agressivos” especiais, **o Estado precisa tributar**.

¹⁹⁵ Cfr. **Freitas do Amaral**, cit., vol. II, ..., págs. 74 e 75.

¹⁹⁶ Cfr. Mário **Esteves de Oliveira**, *Direito Administrativo*, I, Coimbra, 1980, págs. 289 a 296.

¹⁹⁷ Por esta razão, entre outras, entendo que tanto a Administração agressiva, como a constitutiva devem se pautar pelo Princípio da Legalidade. Sobre o tema ressalto os entendimentos nessa direção de **Esteves de Oliveira** (cit., ..., págs. 289 e segs.), Marcelo **Rebello de Sousa** (*Lições ...*, cit., ..., pág. 103) e de **Freitas do Amaral** (cit., vol. II, ..., págs. 63 a 79). Contra, **Sérvulo Correia** (*Noções ...*, cit., ..., págs. 231 a 246) e Rogério **Ehrardt Soares** (*Princípio da Legalidade e Administração Constitutiva*, in Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, vol. 57, 1981).

Para **Andreas Auer** (cit., ..., pág. 127), na sua origem o princípio da reserva da lei não se aplicava senão às restrições estatais à liberdade e propriedade. Depois da Segunda Guerra Mundial, a tendência é no sentido de reforço do princípio e, quando a Administração vai fornecer prestações e outorgar privilégios, ela também passa a ter de buscar fundamento na lei - “No momento em que o Estado se mete em tudo, o princípio da legalidade obriga-o a fazê-lo de certa forma, ou seja, precisamente, sob a forma de lei”.

As receitas derivadas, hoje, e em especial as receitas tributárias, são a fonte quase que exclusiva das receitas estatais. As receitas originárias, como a resultante de alugueres, etc., nos dias de hoje, pouca ou nenhuma importância assumem na composição do “bolo” de receitas do Estado, em especial no Brasil. Daí, a configuração do **Estado Tributário** brasileiro.

Portanto, **toda atuação estatal de prestação pressupõe uma medida agressiva ou restritiva simultânea ou anterior, por parte da Administração**, que assim, sempre, em determinada medida, faz uso do seu **poder de coagir** um conjunto de administrados.

Ou em sua atuação, **a Administração simultaneamente “agride” e “presta” o seu serviço**, como por exemplo, quando obriga a edificação em terrenos baldios (e assim promove a salubridade, a urbanização das cidades, etc.), ou **a Administração obtém os seus meios de forma “agressiva”, para em um momento posterior, prestar o seus serviços em prol do bem comum**.

É preciso ressaltar que, mesmo ao tributar, a Administração pode simultaneamente “agredir” e “prestar”, como quando, por exemplo, institui tributos ecológicos por sobre empresas de elevado potencial poluidor.

Assim, conclui-se que a dita **“administração agressiva”** e a **“constitutiva”** são, em verdade, apenas dois **aspectos** da mesma atuação de **promoção do bem comum**.

O **Estado Social Tributário**, portanto, paradoxalmente, sempre faz uso da **coação**, e sempre deve buscar o **bem comum**; sempre atua agressivamente sobre um indivíduo ou conjunto de indivíduos, e sempre deve buscar atender aos anseios do grupo maior de indivíduos que formam o Estado – o povo desse Estado.

A Administração, assim, é sempre agressiva e sempre constitutiva. Em verdade, estes são **dois aspectos de uma mesma atuação no sentido de promover o bem comum** – são **“duas faces de uma mesma moeda”**. E é nessa sua “faceta agressiva” que o Estado faz uso de seu Poder de Polícia, que se manifesta em diversas formas especiais, entre elas como **Poder de Tributar**¹⁹⁸.

E é por isto que a **tributação não** pode ser vista nos dias de hoje como **mera relação de poder**. Não é mais a consagração dos povos vencedores sobre os derrotados, como os tributos de guerra da antigüidade, e muito menos é um *quantum* que se paga ao príncipe, que não tem qualquer dever de transformar o imposto coletado em prestação do bem comum.

¹⁹⁸ Em verdade, **o Estado não quer pura e simplesmente tributar** (tanto que Estados Não Tributários podem não tributar), mas **precisa tributar**. O que se quer em verdade é o **resultado** que se pode alcançar utilizando-se da tributação (instantaneamente ou em momentos distintos). Tal como em outras atuações de polícia, na tributação, o poder emana do Estado (ou seja, do povo); atinge genericamente as atividades que estão previstas na hipótese legal de incidência; não gera qualquer direito à indenização, etc..

Como afirma CASALTA NABAIS, “ o imposto não pode ser encarado, nem como um mero poder para o estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado”¹⁹⁹.

Em um Estado como o brasileiro, que claramente adota a forma de **Estado Tributário**, é esta opção que serve de **fundamento imediato para a instituição de tributos**.

Cumprе ressaltar, que ainda nos dias de hoje, é usual encontrarmos referências a diferenciações entre **interesses do Estado** e **interesses do Fisco**, em peças judiciais ou em trechos de doutrinas. Porém, descabe e assombra qualquer tentativa atual de dissociar, no mundo jurídico da legalidade, a figura do “Fisco”, da do “Estado”.

Essas são realidades indissociáveis, no Brasil de hoje. Isto só existiu no Estado de Polícia, quando o príncipe quis abster-se da relação com os particulares, em sede de Justiça, mas em uma democracia moderna, onde o Estado só pode exercer o seu “poder” para o povo e em nome do povo, esta construção só se presta para justificar excessos do Estado ou de contribuintes desejosos de fugir de seus deveres sociais.

Como registra a Professora MARIA JOÃO ESTORNINHO²⁰⁰, à época do Estado de Polícia, haviam duas imagens: a do “Estado propriamente dito”, dotado de soberania, e a do “Fisco”, entidade de direito privado e sem soberania (a quem pudesse ser imputada a responsabilidade dos eventuais prejuízos causados aos particulares).

Como assinala a autora, desde o aparecimento da concepção liberal moderna de direito público, o Poder do Estado passou a estar sujeito à limitações, não apenas enquanto Fisco, mas também enquanto entidade soberana dotada de prerrogativas de autoridade – “*toda a actividade da Administração Pública, e não apenas o Fisco, passa agora a estar sujeita à lei*”. Como afirma: “ [...] *quer no Estado Absoluto quer no Estado Liberal, a Administração Pública tem duas caras, no entanto, enquanto no Estado Absoluto a Administração Pública tem uma cara boa e uma cara má (consoante se trate de actividades em que está sujeita ao Direito ou não), no Estado Liberal as suas duas caras são boas (porque, como vimos, ambas estão sujeitas ao Direito)*”.

A Administração não pode agir senão com a finalidade de atender ao bem comum; é este o título de legitimidade que necessita qualquer medida ou atuação estatal.

É necessário não se perder de vista que **a tributação é apenas uma faceta da atuação do Estado na realização do bem comum**. Não é mais um meio de enriquecer o príncipe, mas a face “agressiva” da atuação do Estado; é uma restrição imposta pelo povo, para o povo.

¹⁹⁹ Cfr. Casalta Nabais, cit., ..., pág. 185. A mesma idéia foi expressa pelo Justice Oliver Holmes: “*Taxes are what we pay for civilized society*”.

²⁰⁰ Cfr. Maria João Estorninho, *A Fuga para o Direito Privado – Contributo para o estudo da actividade de direito privado da Administração Pública*, Coimbra, Ed. Livraria Almedina, 1996, pág. 24.

Enfim, a atividade de polícia é apenas **uma das facetas da realização, pelo Estado, do bem comum**, e de outra forma não pode ser vista, em uma democracia moderna, do povo e para o povo.

Quando o Estado ordena a construção de uma fossa séptica, quando prende um bandido, quando apreende uma partida de alimentos estragados, quando um agente do Fisco verifica as contas de um contribuinte, etc., o Estado está promovendo o bem comum; e é por agir em prol do bem comum, na direção do interesse público, que estas atuações são legítimas.

Documento encaminhado a editora sem revisão

2.4 - Caracteres tradicionalmente atribuídos ao Poder de Polícia

Algumas características são apontadas tradicionalmente como próprias do Poder de Polícia, e sobre elas cabe-nos tecer alguns comentários e fixar algumas considerações:

2.1.4 - Discricionariedade

Por vezes, a lei deixa certa margem de liberdade para a Administração quanto a determinados elementos, como o “motivo e o “objeto”, exatamente porque é impossível ao legislador prever adequadamente e com justiça todas as situações que, na prática, possam exigir atuação do Poder de Polícia.

Não resulta, pois, de um esquecimento ou incapacidade do legislador, mas de uma opção deste, que deixa para a Administração o poder de escolher um dentre vários conteúdos decisoriais, como forma de melhor prosseguir o interesse público.

Desta forma, em um bom número de situações concretas, a Administração deverá discricionariamente decidir o **meio** de atuação adequado, o **modo** da decisão (termos, condições), o **momento** adequado, a **conveniência** ou não de se tomar a decisão, ou mesmo a **sanção** cabível diante das admissíveis pela norma legal.

É o que ocorre, por exemplo, nos casos em que a Administração decide se concede ou não uma autorização, porque a lei assim possibilitou, diante da avaliação do interesse público em questão (como a autorização, por exemplo, para circulação de veículos de peso ou altura excessivos).

Naturalmente, esta decisão discricionária deve se assentar em uma racionalidade própria, susceptível de algum tipo de controle. Não há como se admitir a arbitrariedade, em especial porque a escolha discricionária se dá entre parâmetros, que conferem à decisão uma liberdade maior ou menor. Trata-se de uma **escolha “parametrizada”**, dentro de certos limites²⁰¹.

Porém, nem sempre a lei deixa possibilidade de opção ao administrador, e, ao contrário, estabelece que, diante de determinados requisitos, ele deverá proceder de determinada forma – **poder vinculado**.

Assim, para o exercício de atos sujeitos ao Poder de Polícia do Estado, a lei poderá prever os requisitos, por exemplo, para a concessão de alvará de licença (como a

²⁰¹ Nesse sentido, **João Caupers**, Direito Administrativo – Guia de Estudo, 3^a ed., 1998, Lisboa, Editorial Notícias, pág. 63.

licença, por exemplo, para o exercício de determinadas profissões), sem deixar qualquer espaço para que o administrador público possa exercer qualquer valoração, no caso concreto, discricionariamente.

São a discricionariedade e a vinculação **dois “ingredientes” de qualquer decisão administrativa**, que os têm em proporções variáveis. À rigor, não há, em verdade, ato totalmente vinculado e nem ato totalmente discricionário. Os atos são vinculados em relação a certos aspectos e discricionários em relação a outros, e, desta forma, só faz sentido indagar a **medida da discricionariedade** dos atos. Não o será, por exemplo, em qualquer hipótese, quanto à **competência** e nem quanto ao **fim** ²⁰².

Temos parcelas intransponíveis, sob pena de invalidade da decisão, as **vinculações absolutas** (*competência para a tomadas das decisões, fim desta, pressupostos factuais, forma legalmente fixada, formalidades impostas pela lei como essenciais*) e as **vinculações tendenciais**, que decorrem, por vezes, de normas constitucionais e estabelecem princípios condutores para a atividade administrativa, condicionando o exercício do poder discricionário (*tais como o princípio da boa-fé, proporcionalidade, igualdade*), funcionando como “padrões de otimização” ²⁰³.

Como assinala **FREITAS DO AMARAL** ²⁰⁴, por vezes, o próprio legislador regulamenta minuciosamente os poderes da Administração (como se dá na definição dos aspectos da norma de incidência tributária), e em outros casos deixa ampla margem de discricionariedade (como na escolha de ocupantes de cargos em comissão).

Assim, na disciplina da atuação da Polícia Administrativa, por vezes, o legislador reconhece que não lhe é adequado prever antecipadamente todas as circunstâncias em que a Administração deva atuar, nem dispor acerca das soluções que se fizerem necessárias, diante da variedade dos possíveis casos concretos.

Porém, cumpre frisar que, **só há poder discricionário, se, quando e na medida em que a lei o conferir**. Não se trata, pois, de nenhuma exceção ao Princípio da Legalidade.

Em **síntese**, se tomarmos a expressão “discricionariedade” em um sentido bem amplo, querendo dizer a **liberdade de conformação do legislador**, poderemos dizer que o **Poder de Polícia** atua com alta dose de discricionariedade. Por outro lado, se tentarmos apreender as características do **Poder de Polícia Administrativa**, poderemos dizer, no máximo, que existem atos da Administração Pública onde é possível, nos limites da lei, verificarmos razoável margem discricionária ²⁰⁵.

Retornaremos à essa questão, mais à frente, quando tratarmos dos limites genéricos do Poder de Polícia.

²⁰² Nesse sentido, **Freitas do Amaral**, cit., vol. II, ..., págs. 113 a 115.

²⁰³ Nesse sentido, **João Caupers**, cit., ..., págs. 65 a 69.

²⁰⁴ Cfr. **Freitas do Amaral**, cit., vol. II, ..., págs. 116 a 127.

²⁰⁵ Contra, no sentido de que a atividade de polícia deve se guiar por um critério discricionário, para afastar os perigos que ameaçam a segurança pública e a ordem pública, dentre outros, **Ernest Forsthoff** (cit., ..., pág. 133).

2.4.2 - Auto-executoriedade

Auto-executoriedade é o poder conferido à Administração Pública de, com os seus próprios meios, pôr em execução as suas decisões, mesmo contra a oposição dos destinatários, **sem a necessidade de prévia intervenção do Poder Judiciário**. É uma característica que a doutrina aponta, quase sempre, para a Polícia Administrativa.

Trata-se da prerrogativa da Administração de, ao contrário dos particulares, “fazer justiça com as próprias mãos”²⁰⁶.

Como assinala **MARCELLO CAETANO**, é a auto-executoriedade (privilégio da execução prévia) que empresta à Administração o seu caráter de poder²⁰⁷. Para **FREITAS DO AMARAL**, é o que faz a Administração Pública ser um “poder” diferente do Poder Judicial²⁰⁸.

É importante ressaltar a distinção entre **exigibilidade** (*privilège du préalable*) e **executoriedade** (*privilège d'action d'office*)²⁰⁹.

A exigibilidade se traduz na possibilidade que a Administração tem de tomar decisões executórias, ou seja, decisões que dispensam a Administração de ter de se dirigir preliminarmente ao Judiciário para impor obrigações e deveres aos administrados, mesmo contra a concordância destes, que se quiserem, devem recorrer ao juízo.

Por outro lado, por executoriedade (privilégio de execução prévia ou autotutela executiva) se entende o poder que tem a Administração de, uma vez definido o direito aplicável, impor as conseqüências dessa decisão aos seus destinatários, realizando diretamente a execução forçada, usando, se for o caso, da força pública, para obrigar o administrado a cumprir a decisão²¹⁰.

Pela pura exigibilidade, a Administração se vale de meios indiretos de coação. Pela executoriedade, a Administração compele materialmente o administrado por seus próprios meios.

Um exemplo nos parece elucidativo e adequado para os nossos estudos: tanto em Portugal, como no Brasil, existe a exigibilidade em **créditos tributários** devidamente lançados pelo Fisco.

²⁰⁶ Cfr. Rui **Chancelle de Machete** - Privilégio da Execução Prévia, in *Dicionário Jurídico da Administração Pública*, Vol. VI, 1994, Lisboa, pág. 448.

²⁰⁷ Cfr. **Marcello Caetano**, cit., tomo I, ... , pág. 26.

²⁰⁸ Cfr. Diogo **Freitas do Amaral**, *Direito Administrativo*, vol. III, Lisboa, 1989, pág. 240.

²⁰⁹ No sentido que passamos a expor, **Paul Duez** e **Guy Debeyre**, *Traité de Droit Administratif*, Paris, Librairie Dalloz, 1952, págs. 525 a 528.

²¹⁰ Para **Freitas do Amaral** (cit., vol. II, ..., págs. 22 a 25), o poder de execução prévia consiste na “*faculdade que a lei dá à Administração Pública, de impor coercitivamente aos particulares as decisões unilaterais que tiver tomado*”. Afirma que, na fase executória, o privilégio de executar o direito, por via administrativa, sem qualquer interferência do tribunal, constitui-se no Poder Administrativo em sua máxima pujança – é a *plenitudo potestatis*.

No Brasil, a “dívida ativa tributária”, regularmente inscrita, goza de presunção de liquidez e certeza, e daí, a “certidão de dívida ativa”, passada pela Administração Fiscal é título executivo extrajudicial, passível de execução forçada perante os tribunais (nos termos do art. 585 – VI do Código de Processo Civil e art. 204 do Código Tributário Nacional)²¹¹.

Em Portugal, a questão se passa da mesma forma, devendo, para tanto, o órgão administrativo competente emitir certidão, com valor executivo, nos termos do artigo 155 do CPA, e esta tem força de decisão transitada em julgado, conforme o art. 235 do Código de Processo Tributário – CPT - (passível, porém, de oposição, frise-se)²¹².

No que diz respeito a **executoriedade**, a questão se mostra um pouco mais complicada. Tanto no direito português, como no brasileiro, incorrendo o pagamento voluntário ou alguma das outras formas de extinção do crédito tributário, procede-se a cobrança coercitiva, através da execução para pagamento por quantia certa, que é, em Portugal, processada nos termos do Código de Processo Tributário, e no Brasil, pela Lei de Execuções Fiscais (Lei n° 6.830, de 22 de setembro de 1980).

No Brasil, sempre, a **execução fiscal** se processa perante o Poder Judiciário, ou seja, inexistente a executoriedade. Porém, em Portugal, pelo atual regime do CPT, o processo de execução fiscal só será remetido ao tribunal, se forem deduzidos embargos ou oposição, caso contrário a cobrança se processa perante o Estado-Administração, ou seja, existe a executoriedade das cobranças coercitivas.

O **processo de execução fiscal**, em Portugal, constitui um exercício da autotutela do Estado, através do qual a Administração garante a execução de seus atos, sem a intervenção judicial²¹³.

Em nome da celeridade e da eficácia, o CPT estabelece a competência genérica das Repartições de Finanças, exceto para incidentes, embargos, oposição ou verificação e gradação de créditos e anulação da venda, nos termos de seu artigo 237° - 2°,

²¹¹ **Art. 204, caput, do CTN:** “A dívida ativa regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova preconstituída.”

²¹² **Art. 235 do CPT:** “Para efeitos de cobrança coercitiva, os títulos de cobrança das contribuições e impostos, taxas e outros rendimentos do Estado são equiparados a decisão com trânsito em julgado”.

²¹³ Nesse sentido, Ricardo de **Sá Fernandes**, Execução Fiscal, in Dicionário Jurídico da Administração Pública, vol. IV, 1991, Lisboa, pág. 296.

Para **Sá Fernandes** (cit.,..., pág. 300), a execução fiscal é uma ação estruturada como uma espécie do gênero execução judicial comum, e por isso, questiona a competência genérica de uma autoridade administrativa que não está investida do estatuto de independência próprio de um órgão judicial.

Por outro giro, vale repetir as palavras de **Ramón Parada** (cit., ..., pág. 503), ao se referir ao modelo espanhol: “Tan formidable poder, de natureza judicial, dado que la Administración no sólo sanciona sino que también ejecuta la sanción imposta, venía siendo considerado como contrario al principio de división de poderes y al consiguiente monopolio represivo de los jueces. [...] Hoy el panorama ha cambiado en cierta manera: de un lado, porque la Constitución de 1978 há legitimado, paradójicamente, el poder represivo de la Administración, y de outro, porque la crisis del sistema judicial en algunos países, como Alemania, Italia y Portugal, há llevado, por la vía de la depenalizzazione, al atribuir a la Administración un poder sancionador bajo el control de los Tribunales civiles o penales, [...]”.

garantindo-se, por outro lado, a possibilidade de recurso, se invocado prejuízo irreparável²¹⁴.

No **Brasil** (desde a proclamação da República) e nos países do sistema anglo-saxão, se tem mantido o sistema judiciário de cobrança e execução dos débitos fiscais.

Em sintética avaliação da questão exemplificada, podemos dizer que, pelo menos no caso brasileiro, verifica-se a ausência de celeridade e eficácia no processo, que é disciplinado em larga medida pelo Código de Processo Civil (disposições processuais comuns), em que pese a existência de algumas normas especiais, na Lei de Execuções Fiscais. Embora existam algumas poucas varas especializadas, não existe uma especialização dos tribunais do contencioso tributário, nem mesmo diante da extensão e complexidade da matéria fiscal. O juiz, em especial em cidades de médio e pequeno porte, é o mesmo que julga questões penais, civis, administrativas e tributárias.

Aliada à excessiva litigiosidade da matéria tributária, bem como ao inaceitável volume de processos por julgador, a constante e necessária pesquisa que deve proceder e a ausência de experiência no trato da questão, em regra, vem ocasionando uma morosidade na solução de questões fiscais, o que por vezes se traduz em vários anos.

O que é grave é o fato da ineficácia estimular o inadimplemento das obrigações tributárias, aumentando, assim, a litigiosidade, que por sua vez incrementa o volume de processos, que incentiva o inadimplemento, e ... – e, assim, a situação vai se agravando, e, como é patente, cada vez mais o fluxo de recursos aos cofres públicos vai se reduzindo, o que força um aumento nos impostos, que por sua vez aumenta a sonegação e provoca um incremento na litigiosidade, que, em reflexo direto, agrava a situação dos tribunais, que Enfim, fecha-se o insolúvel círculo vicioso.

Em outra abordagem, cumpre não confundir **executoriedade** com **execução**. A primeira é a potencialidade de execução; a força que o ato tem de se impor pela execução imediata, independente de nova definição de direitos. A segunda é a efetivação dos imperativos contidos no ato; é o fato mesmo da realização de direitos, por meios materiais ou jurídicos; é um acontecimento da vida real²¹⁵.

Também vale a pena estabelecer a distinção entre **autotutela defensiva** e **autotutela ativa**. A primeira se dá quando, por ação ou omissão, se pretenda resistir ao interesse de um terceiro, de alterar uma dada situação de que o titular é possuidor. A segunda, tem por conteúdo uma conduta positiva, pretendendo-se uma alteração no estado das coisas vigente, por ação preventiva ou pela força ou renovação de uma

²¹⁴ Nesse sentido, **Sá Fernandes**, cit., ..., pág. 300; **Soares Martínez**, cit., ..., págs. 414 e 416. Lastreado na idéia de que o Fisco, embora parte interessada nos conflitos de ordem fiscal, *não deixa de ser agente público representando o bem comum*, animado pelo desejo de simplicidade, celeridade e eficácia, o CPT de 1991, inspirou-se no procedimento de 1913, do Código das Execuções Fiscais, que conforme legislações anteriores, cometia a cobrança das dívidas, em regra, aos secretários de finanças, que atuavam com funções de juiz. Procede-se, assim, em linhas gerais, duas fases na cobrança coercitiva de débitos fiscais: a fase administrativa (inclusive com o procedimento da penhora) e a fase judicial (havendo embargos ou oposição) – nesse sentido, **Soares Martínez**, cit., ..., págs. 443 a 454.

²¹⁵ Nesse sentido, **Freitas do Amaral**, cit., vol. III, ..., pág. 241; **Marcello Caetano**, cit., tomo II, ..., pág. 1302; **Chancercelle de Machete**, cit., ..., pág. 449.

situação de fato contrária ao direito, protegendo direitos existentes ou procurando realizar as pretensões resultantes de poderes unilaterais de conformação ²¹⁶.

Todas essas modalidades se apresentam como possíveis no exercício do Poder de Polícia. A primeira modalidade não é estranha sequer ao direito privado (como na legítima defesa da propriedade) e a segunda pode ser observada por diversas vezes no exercício do Poder de Polícia, como em atividades de investigação de possível sonegação de impostos.

No direito brasileiro, para que a Administração possa se utilizar da executoriedade, torna-se imprescindível que a **lei** a autorize expressamente. Deve-se, assim, obediência ao princípio esculpido no art. 5º - II, da CRFB/88, obrigando a Administração a seguir estritamente o procedimento legal, garantindo, ainda, ao administrado, o direito de se opor (art. 5º - XXXV e LV)²¹⁷.

Mesmo quando se tratar de medida urgente, essa característica não tem força suficiente para possibilitar a atuação arbitrária ou ilegal da Administração e, também, não afasta a responsabilidade civil do Estado e muito menos a responsabilidade civil, criminal ou administrativa dos servidores envolvidos.

Vale ressaltar o entendimento em alguns outros países.

Na **França**, segundo a tendência doutrinária, a executoriedade administrativa só é admissível em três situações: se autorizada por lei, quando não exista outro meio legal para promover a execução, ou em caso de urgência ²¹⁸. Além da fonte num texto legal preciso, torna-se necessário observar os limites do que seja estritamente necessário para se conseguir o objetivo visado, bem como o fato de se estar diante de manifesta má vontade do obrigado em cumprir o seu dever ²¹⁹.

²¹⁶ Conforme a apreciação de **Chancerelle de Machete** (cit., ..., pág. 456) da obra de **Betti** (*Autotutela – Diritto Privato, in Enciclopedia del Diritto*, IV, págs. 529 e segs.).

²¹⁷ **Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/88)** :

Art. 5º - XXXV – “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito”.

Art. 5º - LV - “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

²¹⁸ Do início do século, deriva esta tendência doutrinária, segundo **ĨNAKI** (cit., ..., págs. 87 a 97), da Teoria de **ROMIEU**, que entendia que a regra mestra do Direito Público era a de que a Administração não poderia utilizar da “força”, *manu militari*, para a execução de seus atos, sem se dirigir previamente ao Judiciário, entretanto admitia duas exceções: supostos de **extrema urgência ou perigo iminente** para a segurança, salubridade e boa ordem ou tranqüilidade; **desobediência de uma ordem administrativa não legalmente sancionada**.

Entretanto, na direção de nosso entendimento, vale registrar a resistência de **BERTHELEMY** a posição de **ROMIEU**, ao defender a tese de que só a lei permite o uso da coação – ali, onde o texto da lei permanece mudo, a função da Administração se detêm, uma vez que a vontade do legislador não pode presumida, onde não foi expressa: “A Administração só pode exercer os poderes que lhe tenham sido rigorosamente conferidos pela lei”.

²¹⁹ Conforme **Ĩnaki** (cit., ..., págs. 133 e 134), na atualidade, a teoria geral de “*l'exécution forcée par la voie administrative*”, se resume as seguintes condições: necessidade de um texto legal preciso; necessidade de vencer uma resistência; ausência de sanção penal; utilização dos meios estritamente necessários para alcançar o objetivo legal; ou, urgência (perigo grave e iminente, que se deve prevenir de imediato, exclusivamente destinado a proteger a ordem e segurança públicas). Como conclui: “[...] la doctrina sobre la coacción administrativa directa gravita, desde principios de siglo, sobre las

Na **Alemanha**, a doutrina recente se inclina nessa mesma direção, tal como na **Itália**²²⁰.

No direito português, o Código do Procedimento Administrativo, pretendeu estabelecer a auto-executoriedade como regra geral²²¹, embora tenha minorado os seus efeitos, através da adoção do **princípio da tipificação das medidas de execução**, limitando as formas e termos da execução, aos previstos no próprio Código ou noutras leis²²².

Em **Portugal**, tomemos que, antes do Código do Procedimento Administrativo de 1991, não haveria razões para, no tocante às atividades de polícia, sequer questionarmos a presença da executoriedade, seja pela confusão entre poder da Administração e poder absoluto do príncipe, seja pela qualificação da executoriedade como expressão indicativa de um poder inerente à Administração Pública, na sua atuação administrativa.

Na 1ª versão do Código de Processo Administrativo Gracioso (projeto de 1980), em seu art. 231, afirmava-se que o cumprimento das obrigações e o respeito das limitações que derivam de um ato administrativo poderiam, em regra, impor-se coercitivamente, sem recurso aos tribunais, daí, executoriedade clara. Já na 2ª versão de 1982, afirmava-se que, em matéria de polícia administrativa e, em outros casos, quando a lei expressamente o autorizar, o cumprimento das obrigações e o respeito pelas limitações que derivam de um ato administrativo poder-se-iam impor coercitivamente, sem recurso aos tribunais.

Já com o Código de Procedimento Administrativo, no art. 149 (já reproduzido), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442/91, de 15 de novembro, como se observa nas

Conclusiones elaboradas por Romieu, que substancialmente se mantienem, si bien las medidas administrativas precisas en situaciones de urgencia han alcanzado plena autonomía.

²²⁰ Como registra **Iñaki** (cit., ..., págs. 158 a 162), **RANELLETTI** entendia que o princípio geral da auto-executoriedade é o de que o Estado tem direito de lograr, mediante a força, a execução de suas ordens e para consegui-las cumpridas, ostenta todos os meios necessários. Entretanto, o mestre italiano assinala que, no Estado Moderno, para que se possa assegurar a liberdade, não se pode deixar o Poder de Polícia ao arbítrio das autoridades administrativas, portanto, as leis devem fixar, com a maior precisão possível as potestades policiais, assim como os limites que estas podem impor.

Exceto por razões de ordem e segurança pública, a executoriedade pressupõe a submissão à reserva de lei, como assinala **Rui Machete** (cit., ..., pág. 461), devendo o legislador especificar os casos em que é cabível a execução, os tipos admitidos e o *modus faciendi*.

²²¹ Para o Prof. **Freitas do Amaral** (cit., vol. III, ..., pág. 244), a regra geral do direito português é a de que todos os setores da Administração Pública se beneficiam do privilégio da execução prévia, e os atos não susceptíveis de auto-executoriedade são exceção. Em que pese a edição desse volume anteceder o CPA (veiculado pelo Decreto-Lei n.º 442/91, de 15 de novembro), a opção do CPA pela fórmula tradicional parece-nos irrefutável.

²²² **Artigo 149 do CPA:** “ **Executoriedade**

1 – Os actos administrativos são executórios logo que eficazes.

2 – O cumprimento das obrigações e o respeito pelas limitações que derivam de um acto administrativo podem ser impostos coercitivamente pela Administração sem recurso prévio aos tribunais, desde que a imposição seja feita pelas formas e nos termos previstos no presente Código ou admitidos por lei.

3 – O cumprimento das obrigações pecuniárias resultantes de actos administrativos pode ser exigido pela Administração nos termos do art. 155.

palavras de **FREITAS DO AMARAL et Alii**, no *Código do Procedimento Administrativo Anotado*²²³, buscou-se uma solução dita intermediária, que consistiria na possibilidade da Administração executar sempre os seus atos administrativos, por via administrativa, ou seja, na prática, garantia-se o privilégio da execução prévia, mas com alguma segurança ao administrado, através da tipificação das formas e modalidades de execução por parte da Administração.

O Direito Administrativo deve pautar toda a sua elaboração no necessário equilíbrio entre os direitos do administrado e as prerrogativas da Administração. Dois princípios fundamentais decorrem dessa necessária bipolaridade: o **princípio da legalidade** e o da **supremacia do interesse público sobre o particular**. A partir desses dois princípios, que informam todos os ramos do direito público, se constroem ou fundamentam os demais.

O **Princípio da Legalidade**, que se constitui em uma das principais garantias de respeito aos direitos individuais, nasceu com o Estado de Direito. Por outro lado, o **princípio da supremacia do interesse público** inspira o legislador que vincula a autoridade administrativa na sua atuação. Se a lei dá a Administração Pública o poder de policiar, de intervir, e até de punir, o faz porque tem em vista atender ao interesse geral.

A **Administração**, diante da indisponibilidade dos interesses públicos que são confiados a sua guarda e realização, tem **caráter instrumental**, e portanto, mais do que poder, recebe um **poder-dever**, que ela não pode deixar de exercer sob pena de responder pela omissão²²⁴.

Se, o princípio da supremacia do interesse público é da essência de qualquer Estado, o princípio da legalidade é específico do Estado de Direito, sendo o que lhe dá esta qualificação. Daí, o princípio da legalidade se apresenta como base da idéia do Estado de Direito, e este, é consequência da submissão do Estado à lei, consagrando-se, assim, o entendimento de que **a atividade administrativa é atividade sublegal, infralegal**, consistente na expedição de comandos complementares à lei.

O Princípio da Legalidade é o antídoto contra as formas de poder autoritário, trazendo no seu cerne a idéia de soberania popular e a exaltação da cidadania²²⁵.

Convém reproduzir aqui as palavras do Prof. **BANDEIRA DE MELLO**, que se encaixam perfeitamente à apreciação da questão: “(...) *administrar é prover aos interesses públicos, assim caracterizados em lei, fazendo-os na conformidade dos meios e formas nela estabelecidos ou particularizados segundo suas disposições. Segue-se que a atividade administrativa consiste na produção de decisões e comportamentos que, na formação escalonada do direito, agregam níveis maiores de concreção ao que já se contém abstratamente nas leis*”.

²²³ Como destacou **Chancelle de Manchete**, cit., ..., pág. 463.

²²⁴ Nesse sentido, **Bandeira de Mello**, *Curso ...*, cit., ..., pág. 45.

²²⁵ Cfr. **Bandeira de Mello**, *Curso ...*, cit., ..., págs. 47 e 48.

Nessa direção, por essas razões supra, concluímos que **a executoriedade não é inerente ao poder de administração** ²²⁶.

A doutrina, usualmente, a admite apenas em **duas hipóteses**: 1) quando expressamente a **lei** preveja tal comportamento; 2) quando a **providência for urgente** ao ponto de demandá-la de imediato, por não haver outra via de igual eficácia e existir o sério risco de perecimento do interesse público, se não for adotada ²²⁷.

Acontece que o entendimento da executoriedade dispensando a previsão legal esbarra em uma distorção de difícil contorno.

Como afirma o Prof. **FREITAS DO AMARAL** ²²⁸, só a lei pode definir os interesses públicos a cargo da Administração, não podendo tal definição ficar a cargo da Administração. Nessa linha de entendimento consagra o **Princípio da Legalidade** como princípio geral do Direito Administrativo, que visa proteger o interesse público e o interesse particular, colocando a lei como **limite** e, mais do que isso, **fundamento** da ação administrativa. Indo mais além, entende que, hoje em dia, **não há um poder livre de a Administração fazer o que bem entender**. Quis ressaltar que, agora, vigora a regra de que a Administração só pode fazer aquilo que a lei lhe permitir que faça.

Assume-se, como regra geral em matéria de atividade administrativa, o **Princípio da Competência** e não o da liberdade – “segundo o princípio da competência, pode-se fazer apenas aquilo que a lei permite”- “*quae nos sunt permissa prohibita intelliguntur – o que não for permitido considera-se que é proibido*” ²²⁹.

O Poder Executivo, daí, é um poder constituído, cuja autoridade é derivada da Constituição e da lei, pelo que deve subordinar-se à lei e ao direito ²³⁰.

Ao exigir a submissão da Administração à lei, por óbvio, não estamos negando a possibilidade ou razoabilidade da edição de atos legislativos pelo Executivo, com força de lei, uma vez que se trata, no Estado Brasileiro, de órgão dotado de legitimidade democrática (não pretendemos nos referir à “reserva de parlamento”). O que não admitimos é a possibilidade de atuação dos vários agentes administrativos dissociada do fundamento necessário em ato legislativo.

O Poder de Polícia, faceta “agressiva” da prestação do bem comum, que se visualiza na imposição de limitações à liberdade dos particulares, mesmo quando impõe obrigações de fazer, deve exprimir-se em **subordinação à lei**.

²²⁶ Também nesse sentido, na doutrina portuguesa, **Maria da Glória Ferreira Pinto**, *Breve Reflexão sobre a execução coactiva dos actos administrativos*, in Estudos, vol. II, 1983, Ed. do Centro de Estudos Fiscais, págs. 523 a 572.

²²⁷ Nesse sentido, **Bandeira de Mello**, *Curso ...*, cit., ..., pág. 44.

²²⁸ Cfr. **Freitas do Amaral**, cit., vol. II, ..., págs. 43 a 46.

²²⁹ Cfr. **Freitas do Amaral**, cit., vol. II, ..., págs. 46 e 47.

²³⁰ Cfr. **Freitas do Amaral**, cit., vol. II, ..., pág. 54.

Em síntese, prescindir da submissão ao princípio da legalidade, seria abandonar um primado do Direito Administrativo moderno ²³¹, de que só a lei deve poder definir o interesse público a cargo da Administração.

A Administração só deve poder fazer, porque, e na medida em que, está a prosseguir um interesse público definido pela lei. Se se abandona o princípio, não existirá mais forma de garantir eficazmente limites administrativos, muito menos condição de se aferir se o bem comum foi prosseguido. Seria a transformação do poder discricionário da Administração em arbítrio; seria o regresso ao Estado de Polícia ²³².

Como bem assinala GÖTZ ²³³, se uma comunidade quiser proteger determinados valores, pode conseguir tal intento através da conversão dos mesmos em Direito vinculante, mediante a utilização da via legislativa parlamentar – “a concepção metajurídica de ordem pública não tem sentido na atual sociedade avançada”.

Aqui reside a **contradição de se admitir a executoriedade como inerente ao Poder Administrativo, independentemente de lei.**

Exatamente na faceta “agressiva” de se intervir no mundo dos interesses particulares, na forma mais exuberante do exercício do Poder Administrativo, não faz sentido a abolição do primado da legalidade.

Se o interesse público, ou melhor, a mensagem do que vem a ser o bem comum, vem inserida na lei, então, a aceitação da executoriedade alienada de ditames legais seria o mesmo que admitir que a Administração está acima do primado da lei, seria admitir que o bem comum, via de regra, é ditado discricionariamente pela Administração; seria substituir a lei, como veículo dos anseios do povo, pela vontade do administrador, e afinal seria negar a legalidade que é o próprio suporte da executoriedade.

Negando o princípio da legalidade estar-se-ia negando o pilar da executoriedade, e assim, estar-se-ia negando a sua possibilidade. Daí, a única forma de compatibilizar a questão é através do entendimento de que **a executoriedade depende de lei para existir** ²³⁴.

Segundo IÑAKI AGIRREAZKUENAGA ²³⁵, duas são as condicionantes para que o emprego da “força” se mostre vantajosa e não destrutiva. A primeira radica no fato de que seu emprego deve ser monopolizado pelo Estado, e a segunda reside no fato

²³¹ Nesse sentido, J.J. Gomes Canotilho, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 2ª ed., 1998, Coimbra, Ed. Almedina, pág. 249.

²³² Cfr. Freitas do Amaral, *Direito* ..., cit., vol. II, ..., págs. 77 a 79.

²³³ Cfr. Götz, *Allgemeines Polizei und Ordnungsrecht*, Göttingen, 1988, págs. 60 e segs., citado por Iñaki, cit., ..., pág. 75.

²³⁴ Mesmo nos casos de “urgência”, o agente da Administração só pode atuar se a lei assim autorizar (a competência não se presume, mas deriva da norma). Admitir essa ação sem fundamento legal, seria reconhecer um poder de polícia que, na verdade, não existe dissociado da lei.

²³⁵ Cfr. Iñaki, cit., ..., pág. 30.

de que o uso da “força” deve ser condicionado, regulado, dirigido e limitado por meios de normas jurídicas, ou seja, conforme o Direito.

Como assinala **ODETE MEDAUAR** ²³⁶, a atividade de polícia é **atividade subordinada à ordem jurídica**, e sujeita-se, desse modo, ao **controle jurisdicional**.

Se se admite que o Direito Administrativo, nos dias de hoje, não se desenvolve entre as balizas da legalidade, está a se admitir que todo o arcabouço legal que constitui as normas de disciplina da Administração só bem servem para legitimar, ou aparentemente legitimar, o exercício do Poder Administrativo, que então será de fato, diante do caso concreto, inilimitável. Será admitir que, ao longo deste mais de um século, pouco se evoluiu. Será negar a essência do Estado de Direito; será o mesmo que admitir que o Poder de Polícia é uma faceta do Poder Administrativo, independente da lei, o que é absurdo.

ÁLVARO LAZZARINI ²³⁷, com acerto, afirma que, se existem países que admitem, excepcionalmente, o exercício do Poder de Polícia mesmo sem base legal ou constitucional, nos casos de grave perigo à ordem pública, no Brasil, porém, o Poder de Polícia tem limitações na legislação em geral e, em especial, na Constituição da República, daí, o agente de polícia que isso desconhecer, inevitavelmente, sujeitar-se-á à devida responsabilização administrativa, criminal e civil, pelo excesso que venha a cometer.

Em nosso entendimento, quando, embora não fundamentada em lei, temos uma atuação de polícia da Administração, lastreada no estado de necessidade administrativa, a Administração Pública brasileira age ilegalmente, tanto que deve indenizar os lesados.

O que pode haver é a exclusão do dolo ou culpa da conduta do agente público, que assim agir, para proteger um interesse público, por não se poder exigir dele outra conduta. Assim, contra ele, não pode a Administração exercer direito de regresso.

Ressaltamos que, no Direito Administrativo brasileiro, **não há uma cláusula geral de polícia** expressa em letra de lei, nem o reconhecimento pelo legislador do estado de necessidade genérico. O que há, para certas situações previstas constitucionalmente, é o Estado de Defesa e o Estado de Sítio (artigos 136 a 141 da CRFB/88), que exigem decreto do Presidente da República, e se sujeitam ao controle e acompanhamento do Congresso Nacional.

Ainda, em atenção à doutrina argentina, vale destacar a lição de **GORDILLO** ²³⁸, que bem lembra que, quando uma norma não outorga à Administração determinada faculdade, há que se interpretar que ela não a tem (**interpretação restritiva da competência**, de forma oposta a interpretação extensiva da capacidade de direito privado).

²³⁶ Cfr. **Odete Medauar**, cit., ..., pág. 368.

²³⁷ Cfr. **Álvaro Lazzarini**, cit., ..., págs. 207 e 246.

²³⁸ Cfr. **Agustin Gordillo**, cit., ..., pág. 342.

A Administração, assim, para limitar a liberdade individual (ou das pessoas jurídicas ²³⁹), em prol do bem comum, só pode se utilizar da executoriedade, **se houver ato legislativo que a autorize**.

Retornamos, assim, em síntese, a afirmar que, no Brasil, a **executoriedade** é uma potestade excepcional, cuja existência deve ser demonstrada nos casos ocorrentes, não sendo, portanto, característica geral do Poder de Polícia ²⁴⁰.

Face ao princípio da presunção de legitimidade dos atos administrativos, apenas podemos considerar a **exigibilidade** como característica do Poder de Polícia.

2.4.3 - Coercibilidade

Como preferem alguns autores, separamos essa característica para enfatizá-la. **MARCELO REBELO DE SOUSA** ²⁴¹, já definira “poder” como a “*faculdade de intervenção do homem sobre o homem, de molde a determinar ou influenciar a conduta alheia*”. A partir daí, o autor distingue o chamado “**poder de influência**” (poder de influenciar condutas, sem as vincular, que se utiliza da persuasão, manipulação, etc.), do “**poder de injunção**”, que seria o poder de condicionar condutas alheias, podendo se servir da punição ou da sua ameaça.

É nesse poder de injunção que encontramos o **poder político**, de natureza vinculativa, que pode fazer uso da força ou da supressão de recursos, dotado, pois, de **coercibilidade material**.

Assim, o poder político detêm a possibilidade de aplicar sanções, que vão desde a privação de recursos, ao uso da força física, ou até mesmo a privação da vida (onde ainda se adote, por exemplo, a pena de morte).

Se por um lado, o **poder político é juridicamente limitado**, inclusive com o seu exercício juridicamente regulado, por outro, o poder político é o criador de regras de conduta social dotadas de **coercibilidade** - é o criador de regras de direito ²⁴².

Como salienta **JEAN RIVERO** ²⁴³, a Administração Pública recebeu o poder de vencer resistências dos particulares lastreadas em motivos pessoais, daí, dispor de um conjunto de prerrogativas para fazer prevalecer o interesse geral.

²³⁹ Acatando as lições do Prof. **Gomes Canotilho**, (*Direito ...*, cit., ..., págs. 384 e 385), consideremos que as pessoas coletivas gozam de direitos fundamentais como, por exemplo, a liberdade de imprensa, a liberdade de reunião, a liberdade de profissão, liberdade de domicílio.

²⁴⁰ Como assinala **Di Pietro** (*Direito ...*, cit., ..., pág. 98): “[...], *pode-se dizer que a exigibilidade está presente em todas as medidas de polícia, mas não a executoriedade (privilège d’action d’office)*.”

²⁴¹ Cfr. **Rebello de Sousa**, *Introdução ...*, cit., ..., págs. 17 a 21.

²⁴² Cfr. **Rebello de Sousa**, *Introdução ...*, cit., ..., pág. 21.

Para tanto, a Administração Pública dispõe de um importante instrumento jurídico instrumental – Poder de Polícia, que a autoriza a exercer atos coercitivos necessários a fazer, quando colidentes, esse interesse geral prevalecer sobre os interesses individuais ²⁴⁴.

Pelo Poder de Polícia, a Administração enquadra uma atividade do particular, da qual o **Estado não assume a responsabilidade**. Neste aspecto, distingue-se do “serviço público”, pois se a Administração apresenta uma faceta de autoridade e uma faceta prestadora de serviços, o Poder de Polícia se assenta na faceta autoridade ²⁴⁵.

O Poder de Polícia, faceta “agressiva” da atuação administrativa, é uma manifestação do poder político dotado dessa **potencialidade coercitiva**, porém, fundamentado e limitado pelo próprio direito criado por esse mesmo poder político.

Assim, como afirma **GARRIDO FALLA** ²⁴⁶, a “polícia” não é somente uma possível limitação da atividade particular, mas implica também em um eventual uso da **coação** (embora não seja o único ²⁴⁷), quando o particular não tenha se conformado a estas limitações, tudo isto, entretanto, dentro da mais estrita legalidade.

2.4.4 - Atividade Negativa

Usualmente, essa característica é apresentada como um traço diferenciador entre o Poder de Polícia e o serviço público ²⁴⁸. De um lado, colocam o **Poder de Polícia** como limite a conduta individual, e portanto, atividade negativa, e de outro, o **serviço público**, como atividade positiva, que se traduz em atividade da Administração que vai trazer um acréscimo aos indivíduos.

Assim, é ainda usual encontrarmos em alguns estudos a referência ao Poder de Polícia apenas como proibições e restrições negativas à atividade individual, que se manifestam, por isso, como imposições de deveres de não fazer.

Em verdade, o caráter positivo ou negativo depende, por vezes, apenas do ângulo pelo qual se olha. Se considerarmos, por exemplo, as limitações de construir

²⁴³ Cfr. **Jean Rivero**, cit., ..., págs. 14 a 16.

²⁴⁴ Nesse sentido, **Álvaro Lazzarini**, cit., ..., pág. 32.

²⁴⁵ Nesse sentido, **Odete Medauar** (cit., ..., pág. 368) registra que o Poder de Polícia atua por meio de prescrições, diferentemente do serviço público, que opera por meio de prestações.

²⁴⁶ Cfr. **Garrido Falla**, *Tratado ...*, cit., ..., pág. 128.

²⁴⁷ Vale registrar o alerta de **Merkel** (cit., ..., págs. 318 e 319), para quem a potencialidade de coação não serve para explicar a atividade de polícia, uma vez que esta pode ser encontrada, em certa medida, em todas as atividades do Estado.

²⁴⁸ Posição adotada, dentre outros, por **Ranelletti** (*La Polizia di Sicurezza*, apud. Clóvis Beznos, cit., ..., págs. 20 e 21).

firmadas por objetivos estéticos: salvagam e até mesmo constroem um valor estético em benefício da cidade.

Como se vê, essa característica não merece acolhida nos dias de hoje. A ação de polícia, como vimos, é apenas uma faceta da ação estatal de promoção do bem comum. Acontece que, se o Estado impõe, muitas das vezes, um **dever de não fazer** ao administrado, ocorre também de impor **deveres de fazer**, muito embora o que se pretenda, em boa parte das vezes, é ainda uma abstenção do particular, ou mesmo evitar que as atividades sejam efetuadas de maneira perigosa, danosa ou nociva a algum interesse público²⁴⁹.

Como exemplo de imposição de fazer, de essência restritiva, podemos citar a exigência de realização de exame para habilitação como motorista; obrigação imposta ao proprietário de um imóvel urbano de edificar ou utilizar a sua propriedade de acordo com a função social; ou mesmo a exigência de obrigações tributárias acessórias, como na obrigação da emissão de notas fiscais, ou faturas.

Restringe-se o campo de ação do particular exigindo deste uma abstenção ou um *facere*; limita-se a liberdade individual em benefício do interesse público.

2.4.5 - Parte da função administrativa

É também comum a referência ao Poder de Polícia como parte da função administrativa. Tal característica, também, nos dias de hoje, não corresponde à realidade.

Em primeiro lugar, tanto o **Legislativo**, como o **Executivo**, na sua atuação de promoção do bem comum, podem por si, restringir liberdades dos indivíduos.

Tomemos, por exemplo, a criação de uma Comissão Parlamentar de Inquérito, com poderes de investigação, nos termos do art. 58, § 3º da CRFB/88. Em nada difere a natureza dos poderes de investigação da referida comissão, dos poderes, por exemplo, de investigação próprios do Fisco, ou mesmo dos das autoridades judiciárias.

Para além dessa questão que acima mencionamos, o exercício do Poder de Polícia, não é, como nos tempos do Estado Absolutista, uma atuação que derive unicamente do poder do monarca, do Poder do Executivo.

No moderno **Estado Social Tributário de Direito**, as limitações às condutas individuais em prol do interesse público, não partem apenas de comandos do Executivo, mas também das leis. Temos hoje, como acentua **GORDILLO**, toda uma atividade legislativa sobre matérias chamadas de Polícia²⁵⁰.

²⁴⁹ Nesse sentido, já admitindo as exceções, **Fleiner** (cit., ..., pág. 314); **Marienhoff** (cit., ..., pág. 527).

²⁵⁰ Cfr. **Gordillo**, cit., ..., págs. 538 e 539.

Descabe, também, pois, essa desatualizada característica.

2.4.6 - Eminentemente local

Não é raro encontrarmos referências ao Poder de Polícia como poder eminentemente local. Esta característica, por vezes referida, é desprovida de qualquer fundamento lógico.

A própria Constituição Federal fixa as mais diversas competências das pessoas políticas, e naturalmente, estabelece os interesses públicos que cabem a cada uma dessas pessoas buscar. Cada um desses entes, na prossecução do bem comum, atua, restringindo liberdades ou prestando utilidades.

Onde houver interesse relevante da coletividade, haverá, *pari passu*, da mesma forma, igual Poder de Polícia Administrativa para a proteção desses interesses.

2.4.7 - Implica restrições às liberdades e direitos individuais

Quanto a esta característica, também usualmente apontada, devemos fazer alguns reparos à luz do ordenamento jurídico brasileiro.

Em primeiro lugar, não se deve confundir **liberdade**, com **direito de liberdade**; **propriedade**, com **direito de propriedade**.

Não podemos dizer que existam restrições ao direito de liberdade ou ao direito de propriedade, mas restrições à liberdade e à propriedade. O próprio direito de liberdade e de propriedade, nascem da resultante da aplicação das normas restritivas, que integram o próprio “perfil do direito”²⁵¹.

²⁵¹ Cfr. **Bandeira de Mello**, *Curso ...*, cit., ..., pág. 391; Renato **Alessi** (*Diritto Amministrativo*, vol. I, Milano, Ed., Giuffrè, 1949, pág. 449). Como afirma **Bandeira de Mello** (*Curso ...*, cit., ..., pág. 393), por esta razão é que as atuações de polícia não geram a obrigação de indenizar.

Sobre o assunto, também, **Jorge Miranda**, *Manual de Direito Constitucional*, tomo IV, 2ª ed., Coimbra Editora, 1998, págs. 296 a 308; **Jorge Miranda**, *Direitos Fundamentais – Introdução Geral, Apontamentos de Aulas*, Lisboa, 1999, págs. 153 a 165; **Gomes Canotilho**, *Direito ...*, cit., ..., págs. 1141 a 1149; José Carlos **Vieira de Andrade**, *Os Direitos Fundamentais – Na Constituição Portuguesa de 1976*, Coimbra, Ed. Livraria Almedina, 1998, págs. 213 a 247.

Vale aqui reproduzir a fala de **Jonathan Edwards** (citado por M. A. **Miranda Guimarães**, *Ação Fiscal – Limites à Fiscalização Tributária – Impugnação ao Lançamento*, 3ª ed., Porto Alegre, Ed. Livraria do Advogado, 1999, pág. 52): “a verdadeira liberdade consiste em fazer o que devemos, sem sermos constringidos a fazer o que não devemos”.

O que acontece é que, por vezes, o **Legislador** tem a condição de verificar o caráter manifestamente danoso de determinada conduta, e assim ele mesmo restringe a liberdade ou a propriedade, em gênero, na lei. Porém, o sacrifício genérico pode não ser adequado ou necessário e a melhor opção pode ser a de se atribuir uma margem discricionária à Administração para limitar essa liberdade, diante da necessidade e conveniência percebidas na observação do caso concreto.

Mais uma vez, aqui, devemos recordar que o **art. 5º, II**, da CRFB/88, consagra o Princípio da Legalidade, daí, para que se opere qualquer restrição à liberdade ou à propriedade, é necessário **ato legislativo**. Por isso, para o exercício do Poder de Polícia, frisamos, é necessário lei. A Administração para agir, e em especial para agir "agressivamente", deve buscar fundamentos na lei.

2.4.8 - Liberdade quanto aos meios

Desde que se estabeleceu o Estado de Direito, ou seja, desde o momento em que se pôde falar em Princípio da Legalidade, a ordem jurídica pretendeu extirpar a liberdade de eleição dos meios de coação, por parte da Administração.

Diante do dispositivo constitucional que assegura que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, a não ser em virtude de lei (**art. 5º, II**, da CRFB/88), e desde o momento em que a Administração passou a ter de pautar a sua atuação na lei, a observar o Princípio da Legalidade (art. 37, caput, da CRFB/88), o exercício do Poder de Polícia passou a necessitar de uma fundamentação legal.

Assim, tanto é necessário uma lei que delimite uma infração, como é necessário o estabelecimento legal de uma sanção; mais ainda, a própria discricionariedade de atuação estatal deve encontrar o seu fundamento e contornos em uma regra legal.

2.5 - Limites Genéricos do Poder de Polícia

Como nos propusemos e afirmamos logo nas primeiras linhas desse breve trabalho, escapa as nossas pretensões delimitar ou aprofundar os estudos acerca limites do Poder de Polícia, em seus vários casos ou situações, o que deixamos para outra oportunidade.

O estudo do **Poder de Polícia no Direito Fiscal**, dentre outras dificuldades, esbarra em dois grandes grupos de desafios: um primeiro que seria o da caracterização desse Poder de Polícia no Direito Fiscal e um segundo que seria o estudo de seus limites de atuação.

O presente trabalho focou suas atenções nesse primeiro grupo de desafios, sem qualquer pretensão de esgotá-lo, mas com o intuito de dar uma contribuição para sua compreensão.

No tocante aos limites, em especial na seara tributária, a questão ganha em complexidade, em especial se tivermos em vista o respeito devido aos direitos e garantias fundamentais.

Poder-se-ia formular diversos questionamentos, como por exemplo: a) até onde pode o Fisco investigar o contribuinte, face ao direito à inviolabilidade de domicílio ? b) Com relação ao tão usual “reembolso postal”, compras pela Internet, ou mesmo para as remessas de mercadorias pelo correio, como ficam os poderes investigatórios do Fisco face ao sigilo de correspondências ? c) Até onde o poder de iniciativa econômica pode ser restringido por leis administrativo-tributárias ? Etc..

Entretanto, embora se trate de abordagem apenas adjacente ao objeto proposto, passaremos a tecer alguns comentários sobre os **limites do Poder de Polícia**, apenas para, **em linhas gerais** e, para o que interessa ao presente trabalho, podermos traçar o que seriam as faculdades do Estado no exercício desse poder. Façamos, assim, uma breve abordagem sobre os limites genéricos do Poder de Polícia.

À partida, cumpre frisar que não há um poder de polícia metafísico ou inerente à Administração, como já dissemos. **Não há**, no ordenamento jurídico brasileiro, uma **cláusula geral de polícia** e muito menos nenhum dispositivo constitucional que atribua à Administração Pública um poder indeterminado e genérico de coação, mesmo que em prol do interesse público.

Muito pelo contrário, o princípio geral estampado na Constituição Brasileira de 1988 é o dos **direitos e garantias fundamentais**, e a liberdade e propriedade só através de **lei** é que podem ser restringidas.

Por outro lado, como sabemos, **não há direito público subjetivo absoluto**, no Estado Moderno.

Assim, chegamos a um primeiro ponto. As restrições às liberdades e à propriedade são possíveis, mas dependem de **lei**.

Podemos, então, perguntar: seria então o **Poder de Polícia** ilimitado, quando o seu meio de atuação for uma lei de polícia? A resposta claramente seria negativa. Em primeiro lugar, por óbvio, a **lei** deve reverência à **Constituição**; não pode contrariar os seus princípios e regras, sob pena de inconstitucionalidade. Em segundo lugar, em diversas circunstâncias, a CRFB/88 determina a elaboração de **lei complementar**, que também deverá ser observada pela lei ordinária que imponha restrições.

Uma terceira questão deve ser aqui esclarecida: apesar das limitações ao exercício do Poder de Polícia terem uma importância fundamental, perde razão tentarmos estabelecer um delineamento autônomo para tais limitações, uma vez que a atividade de polícia se incrusta no Estado de Direito, como um aspecto a mais da ação estatal.

Assim, tal como afirma **GARRIDO FALLA**²⁵², são, então, os próprios princípios gerais do Direito Administrativo que limitam a atividade administrativa.

Quanto às restrições ao exercício do Poder de Polícia, cabe enfatizar a limitação que este sofre, diante dos **direitos e garantias fundamentais**.

Nem o Congresso Nacional dispõe de um poder amplo para restringir ou limitar os direitos fundamentais, mas ao contrário, dispõe apenas dos poderes que lhes foram conferidos pela própria Constituição, a mesma que outorgou os direitos e garantias fundamentais.

Há ainda, que se ter em mente o **caráter restritivo das restrições**²⁵³, que: só podem se fundar na própria CRFB/88; só podem ser concretizadas por lei; devem se ater aos fins para os quais foram emitidas; devem reverência ao Princípio da Proporcionalidade, Necessidade e Adequação, bem como não podem cair no arbítrio²⁵⁴; não podem, também no Brasil, diminuir a extensão e o alcance do **núcleo essencial** dos direitos; na dúvida de interpretação, cedem diante da prevalência dos direitos; etc..

Outra questão se coloca: apenas os órgãos do Poder Legislativo podem exercer o Poder de Polícia por meio das “leis de polícia”? Por outras palavras – o Executivo só pode exercer o Poder de Polícia nos termos da margem de discricionariedade atribuída pela lei em sentido formal? A resposta também é negativa.

É possível ao Executivo exercer o Poder de Polícia, em situações de urgência e relevância, através das Medidas Provisórias com força de lei (art. 62 da CRFB/88) ou mesmo através de leis delegadas (art. 68).

²⁵² Nesse sentido, **Garrido Falla**, *Tratado* ..., cit., ..., pág. 134.

²⁵³ Cfr. **Jorge Miranda**, *Manual* ..., cit., tomo IV, ..., págs. 304 a 308.

²⁵⁴ Cfr. **Gomes Canotilho**, *A concretização da Constituição pelo legislador e pelo Tribunal Constitucional*, in Nos dez anos da Constituição, organização de Jorge Miranda, Lisboa, Imprensa Nacional, 1986, pág. 354.

Vejam agora, brevemente, os **limites genéricos ao Poder de Polícia Administrativa**.

Como assinala **CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO**²⁵⁵, o poder que se expressa através da atividade de Polícia Administrativa “é o que resulta de sua qualidade de executora das leis administrativas”.

O Poder de Polícia Administrativa repousa, assim, na chamada “**supremacia geral**” que lhe cabe, que outra coisa não é senão a **supremacia das leis**, concretizadas por atos da Administração.

Como afirma **AFONSO QUEIRÓ**²⁵⁶, os poderes discricionários da Administração não constituem faculdades naturais ou originárias do Governo, e daí, não se admite que a Administração tenha qualquer poder inerente.

A **Administração não tem qualquer Poder de Polícia imanente**, cumpre frisar.

Sabendo-se que a Administração, por si, não pode impor obrigações e proibições, mas necessita de lei, podemos afirmar que **todo o Poder de Polícia Administrativa tem por pressuposto uma autorização ou fundamentação legal**. Desta forma, a demarcação dos limites da atuação da Polícia Administrativa, indubitavelmente, passa pela demarcação da margem discricionária atribuída à Administração.

Se o Poder de Polícia é expressão da supremacia das leis, o primeiro limite claro é o da própria **legalidade**. Existem, pois, **limites legais** que resultam da própria lei, ou seja, aspectos que a lei não conferiu discricionariedade, mas vinculação. A atuação de Polícia, porque deriva e se fundamenta nas leis, não pode ir além e nem contra o que se apresenta no dispositivo legal.

Por vezes, no âmbito da discricionariedade conferida, a Administração se **auto-vincula**, ou seja, elabora **normas genéricas** em que ela enuncia os critérios que obedecerá na apreciação de determinados casos. Estes regulamentos de polícia, no caso, obrigam e passam a se constituir em limites ao exercício do Poder de Polícia Administrativa²⁵⁷.

No Estado de Direito, como sabemos, toda a margem discricionária deve ser limitada²⁵⁸, e como já assinalamos, **não há decisão totalmente discricionária**. Por

²⁵⁵ Cfr. **Bandeira de Mello**, *Curso ...*, cit., ..., págs. 395 e 396.

²⁵⁶ Cfr. **Afonso Rodrigues Queiró**, *Os Limites do Poder Discricionário das Autoridades Administrativas*, in Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, vol. XLI, 1965, pág. 83.

²⁵⁷ Nesse sentido, **Diogo Freitas do Amaral**, cit., vol. II, ..., págs. 147 a 151.

²⁵⁸ Vale registrar a rigorosa posição de **J. A. Santamaría Pastor** (*Fundamentos de Derecho Administrativo*, vol. I, Ed. Centro R. Areces, Madrid, 1988, págs. 882 e 883): “la atribución de potestades por la norma há de efectuarse de modo tasado y concreto, especificando con el mayor grado de detalle los poderes o facultades en que consiste. Una exigencia ésta de carácter político, indisoluble con la esencia misma del régimen constitucional: siendo la libertad del individuo el patrón básico de la

vezes essa limitação se refere a vinculações absolutas e por outras a vinculações tendenciais ²⁵⁹.

Dentro das chamadas vinculações absolutas estarão aquelas estabelecidas por regras jurídicas, *de forma positiva*, tais como: a **competência**, a **finalidade**, os **pressupostos de fato** ou motivos fáticos previstos, a **forma** quando fixada, ou mesmo as **formalidades** legais exigidas pela lei. Entre estas vinculações absolutas, a **competência** e a **finalidade**, em nosso entendimento, devem sempre ser necessariamente vinculadas ²⁶⁰.

Dentro dessas vinculações absolutas, a finalidade se apresenta como limite interno da discricionariedade, ou seja, é aquele que condiciona a própria escolha entre as várias atitudes abstratamente possíveis, fazendo com que algumas dessas opções deixem de o ser, embora não haja lei expressa que as proíba ²⁶¹.

O legislador é quem define a finalidade do ato, não havendo liberdade de escolha para a **Administração, que só pode atuar para o fim previsto na lei**.

A prossecução de interesse privado ou mesmo de interesse público diferente daquele previsto na lei, vicia o ato, pela figura do *desvio de poder*.

Tomemos um exemplo: suponhamos que um contribuinte entre em litígio com o Chefe da Administração Fiscal por causa de uma colisão de veículos; por isto, o contribuinte é submetido a Regime Especial de Fiscalização (e isto foi devidamente provado) - trata-se de claro "desvio de poder" passível de arguição judicial. Trata-se, pois, de um limite a margem discricionária de atuação do Poder de Polícia Administrativa (fiscal, no exemplo dado).

Como bem leciona **CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO** ²⁶², a discricionariedade existe apenas para proporcionar, em cada caso concreto, a **escolha da providência que melhor realize o interesse público objetivado pela lei**. Não se trata de uma liberdade para a Administração decidir arbitrariamente, mas pelo contrário, esta deve decidir de modo a tornar possível a **otimização do desiderato normativo**.

Por isto, a verdadeira esfera de escolha discricionária da Administração se limita a uma faixa onde seria "razoável" admitir-se que a providência ótima foi perseguida.

convivencia civil, las potestades de intervención en la misma no pueden ser sino excepcionales que, por ello, han de definirse con entero rigor".

²⁵⁹ Nesse sentido, **João Caupers**, cit., ..., págs. 65 e 66.

²⁶⁰ Nesse sentido, entre outros, **Afonso Queiró**, cit., ..., págs. 87 e 88.

Registramos, porém, a divergência quase que isolada de Celso Antônio **Bandeira de Mello** (*Curso* ..., cit., ..., págs. 203 e 204), para quem, embora a finalidade do ato seja sempre um interesse público, pode haver certa discricionariedade quanto ao fim. Entende que a finalidade é "vinculante" - "a qualificação do interesse público comporta certa margem delimitada, é certo, de juízo discricionário". Para ele isto é possível quando da utilização de conceitos indeterminados na normatização do fim.

²⁶¹ Como bem assinala **Sérvulo Correia**, *Noções* ..., cit., ..., pág. 187.

²⁶² Cfr. **Bandeira de Mello**, *Curso* ..., cit., ..., pág. 208.

Nas palavras do citado professor: *"tal liberdade só ocorre em casos duvidosos, isto é, quando realmente é possível mais de uma opinião razoável sobre o cabimento ou descabimento de tais qualificativos para a espécie"*.

Em verdade, não faria sentido a lei prever uma variedade de possibilidades de soluções, se a adoção de qualquer dessas fosse indiferente para o fim colimado. O que ocorre é que a lei deixa alternativas em abstrato, que a Administração, diante do caso concreto, valora e escolhe.

Isto quer dizer que **a lei determina que a Administração deve escolher, diante do caso concreto, a melhor solução, a mais adequada para o caso, sendo que as outras, por exclusão, devem ser afastadas.**

Portanto, o puro exame da norma, em abstrato, não é suficiente para a verificação dos contornos da discricionariedade, que exige, também, o **exame do caso concreto.**

A discricionariedade se traduz na atribuição, pela lei, do dever de valoração por parte da Administração, que pode assim escolher a solução para o caso, segundo os critérios que entender adequados e convenientes (e isto pode se dar também pela utilização de conceitos vagos ou indeterminados, quando a *ratio* da lei assim permitir inferir).

Entretanto, mesmo quando aparentemente a escolha da Administração é totalmente livre, cabe sinalizar a incidência de limites, de **vinculações tendenciais**. Tratam-se de **padrões de otimização**²⁶³, que, em nosso entendimento, diante do caso concreto, permitem um juízo de conformidade.

Tomando de empréstimo as teses alemãs acerca das áreas do conceito indeterminado, verificamos que o exercício do Poder de Polícia Administrativa (ou seja, a margem discricionária), no caso concreto, com relação às vinculações tendenciais, também apresenta genericamente uma **zona de certeza positiva** (*Begriffskern*), onde ninguém razoavelmente duvidaria do cabimento ou conformidade da decisão administrativa; uma **zona de certeza negativa**, onde seria indiscutível que a decisão não se ateu às vinculações tendenciais e a **zona circundante** (*Begriffshof*), onde teríamos uma zona cinzenta duvidosa, que escaparia da verificação judicial.

Em nosso entendimento, considerando o Princípio da Universalidade da Jurisdição (art. 5º, XXXV, da CRFB/88) e a necessidade de se prestar reverência aos princípios constitucionais norteadores, que não foram esculpidos apenas para o legislador, mas que ao contrário devem ser respeitados pela Administração, **é possível o controle jurisdicional por sobre os atos de polícia que estiverem inseridos na zona de certeza negativa.**

²⁶³ Cfr. João Caupers, cit., ..., pág. 66.

A título de exemplo, se uma decisão administrativa é claramente afrontosa ao princípio da impessoalidade, com certeza ela é passível de ser anulada pelos tribunais ²⁶⁴.

Naturalmente que o controle da discricionariedade através dos princípios informadores não consiste na substituição da avaliação do juiz, pela do administrador, por seu critério próprio e subjetivo, pois nesse caso, tudo se reduziria a substituição da discricionariedade do administrador, pela do juiz, sem qualquer esboço de solução para o problema.

Sintetizando, enfatizamos que, o que entendemos possível é tão só **o controle judicial por sobre os atos de polícia que estiverem inseridos na zona de certeza negativa**.

A lei que abriu margem discricionária à Administração não derogou, por este simples fato, a totalidade do ordenamento jurídico, dentro do qual encontramos os princípios, que seguem vinculando.

Os Princípios do Direito Administrativo, no caso em tela, não só fazem parte do ordenamento jurídico, como o fundamentam e o estruturam, dando-lhe um sentido próprio, uma unidade, uma sistematização, e sendo assim, por maior razão, vinculam.

Assim, dentro dessa idéia, nas **vinculações tendenciais**, podemos elencar como limites (entre os limites internos da discricionariedade, e portanto, da atuação da Polícia Administrativa), dentre outros, os **Princípios da Igualdade** ²⁶⁵ e o da **Impessoalidade** ²⁶⁶ (art. 37, *caput*, da CRFB/88).

Não poderíamos deixar de lembrar que a Administração deve atuar, sempre, sem perder de vista o respeito devido aos **direitos fundamentais** dos administrados, que se constituem em limites de valoração decisivos.

Mesmo quando age em exercício de “poder discricionário”, mesmo que frouxa a pré-determinação da lei, a Administração deve atuar em respeito aos direitos

²⁶⁴ Embora fora de nosso campo de estudo, tomemos um exemplo significativo. Mesmo em clássico exemplo de exercício de discricionariedade, como na escolha e nomeação para cargos comissionados da Administração, deve-se observar que as vinculações tendenciais e o controle jurisdicional é possível, dependendo do caso concreto. O art. 37, V, da CRFB/88 (antes da Emenda Constitucional n.º 19/98, que trocou o dispositivo por padrões percentuais) estabelecia que os cargos em comissão deveriam ser exercidos preferencialmente por servidores de carreira. Assim, em casos extremos, diante da farta disponibilidade de funcionários qualificados, se o Administrador nomeasse um parente ou amigo desqualificado tecnicamente e isto pudesse ser provado, entendo que o ato de nomeação poderia ser anulado, não apenas por reverência ao Princípio da Moralidade, mas porque, a *ratio* do dispositivo constitucional mencionado determinava que o Administrador Público deveria preferir os servidores de carreira, se eles existissem em número e habilitados.

²⁶⁵ Nesse sentido, dentre outros, **Sérvulo Correia**, *Noções* ..., cit., ..., pág. 187; **Ramón Parada**, cit., ..., pág. 437.

²⁶⁶ Nessa direção, tomando a lição de **FLEINER**, **Garrido Falla** (*Tratado* ..., cit., ..., págs. 129 e 135) afirma que a polícia não pode atuar a requerimento do particular para atender seus interesses meramente privados – “*para esto están los Tribunales de Justicia*”.

fundamentais ²⁶⁷, que surgem como padrões imediatos de vinculação do “poder discricionário da administração” ²⁶⁸.

O exercício do Poder de Polícia, assim, mesmo em esfera discricionária, não pode **aniquilar os direitos fundamentais** dos administrados e deve se manter dentro apenas do **necessário a garantia do interesse público**.

Como bem assinala **ODETE MEDAUAR**, o exercício do Poder de Polícia encontra limites, sendo que o primeiro destes está nos próprios direitos fundamentais declarados e assegurados pela Constituição ²⁶⁹.

O Poder de Polícia pode acarretar disciplina e restrições ao exercício de direitos fundamentais, em benefício do bem comum, entretanto, ao mesmo tempo, o reconhecimento de direitos fundamentais configura-se em limite ao Poder de Polícia, ou seja, os direitos fundamentais não podem ser suprimidos.

Por outro giro, cumpre registrar que, mesmo na esfera de discricionariedade, o objeto do ato de polícia, além de **lícito** e **idôneo**, deve ser **proporcional**.

É exatamente pela necessária obediência ao **Princípio da Proporcionalidade**, que a ação de Polícia Administrativa deve ser **adequada** (de molde a assegurar a prossecução do interesse público); se ater ao **necessário** (sem este ato o interesse público não pode ser prosseguido) ²⁷⁰ e deve ser **ajustada** ao interesse concreto que deve prosseguir (os meios usados não devem ser excessivos, ou seja, deve-se observar um equilíbrio razoável entre os meios que se emprega e os fins visados pela lei), sob pena de abuso de poder.

É de se frisar que a proporcionalidade deve ser aferida diante do **caso concreto** e não nos frios termos da lei. Da mesma forma, não se pauta em critérios pessoais do administrador, mas nos **padrões comuns da sociedade** em que ela opera ²⁷¹.

Da mesma forma, a atuação de polícia deve eleger, entre os diversos meios adequados disponíveis, que permitam que se atinja o resultado, **o menos gravoso** para o afetado. Trata-se do **Princípio da Intervenção Mínima**, decorrente do **Princípio do favor libertatis**.

Em razão dessa necessidade de intervenção mínima, podemos concluir que a atuação da Polícia Administrativa deve, sempre que possível, pautar-se por um

²⁶⁷ Entre os direitos fundamentais podemos elencar o previsto no **art. 5º, XXXVI, da CRFB/88**, que determina que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Se a lei não pode prejudicar, por maior razão, não será o ato administrativo de polícia que poderá.

²⁶⁸ Cfr. **Gomes Canotilho**, *Direito ...*, cit., ..., pág. 407.

²⁶⁹ Cfr. **Odete Medauar**, cit. ..., pág. 373. Entretanto, como assinala a Professora, nem sempre é fácil situar o ponto onde começa a violação dos direitos fundamentais, pelo exercício do Poder de Polícia.

²⁷⁰ Como assinala Ana Maria **Juan Lozano** (*La Inspeccion de Hacienda ante la Constitucion*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, 1993, págs. 49 e 50): “*El llamado principio de necesidad exige que, existiendo varios medios posibles adecuados para alcanzar el fin perseguido, sea utilizado aquel que conlleve las menores consecuencias desfavorables para el particular*”.

²⁷¹ Nesse sentido, **Di Pietro**, *Direito ...*, cit., ..., pág. 72.

contínuo crescente de intensidade, ou seja, não se justifica uma atuação de extrema força em um primeiro momento, se com uma intervenção menos gravosa o resultado pudesse ser atingido. É possível assim, que em determinadas circunstâncias, o próprio emprego da força deva ser afastado pela própria negociação ou diálogo.

Outro limite expresso em vinculação tendencial seria o da **moralidade**, estabelecidos expressamente no art. 37, *caput*, da CRFB/88, que não se confunde com a legalidade – *non omne quod licet honestum est*.

A partir do momento em que a CRFB/88 inseriu o Princípio da Moralidade e determinou a sua obrigatoria observância pela Administração Pública, no art. 37, *caput*, e, no art. 5º, LXXIII, colocou a moralidade como um dos fundamentos da ação popular, duas conclusões se fazem inevitáveis: a primeira é a de que o ato administrativo imoral é tão inválido como o ilegal; a segunda é a de que, sendo inválido, o ato administrativo imoral comporta a sua anulação pelo Poder Judiciário²⁷².

Sem a pretensão de ingressar nesse espinhoso debate, nas curtas linhas do presente trabalho, cumpre, entretanto, ressaltar que, o fundamento último acerca do que seja moral, ou não, não vai estar na consciência individual do administrador, mas só poderá ser aferido diante do que a sociedade espera e exige de seus membros.

Na seara do Direito Administrativo, a moralidade, segundo apresenta **DI PIETRO**²⁷³, vai corresponder àquele tipo de comportamento que os administrados esperam da Administração Pública, para a consecução de fins de interesse coletivo, segundo uma comunidade moral de valores, expressos por meio de *standards*, modelos ou pautas de conduta.

Naturalmente que, com a vinculação da finalidade do ato de polícia, grande parcela da vinculação tendencial expressa pelo Princípio da Moralidade migrou para o campo de legalidade, porém, ainda, cabe reconhecê-lo como princípio autônomo.

Assim, haverá ofensa ao princípio, toda vez que, embora legal, o ato administrativo ofenda a moral, os bons costumes, a idéia comum de honestidade.

Desta forma, no caso concreto, se um ato de polícia ofende flagrantemente ao Princípio da Moralidade, embora na margem legal de discricionariedade, o ato pode ser invalidado pelo Judiciário.

Da mesma forma cumpre-nos trazer, como vinculações tendenciais, os seguintes princípios correlatos: **Princípio da Boa Administração**, **Princípio da Boa-Fé**²⁷⁴ e o **Princípio da Justiça**²⁷⁵.

²⁷² Cfr. Maria Sylvania Zanella **Di Pietro**, *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*, São Paulo, Ed. Atlas, 1991, pág. 116.

²⁷³ Cfr. **Di Pietro**, *Discricionariedade* ..., cit., ..., págs. 116 e 117.

²⁷⁴ Como registra **Ramón Parada** (cit., ..., págs. 437 e 438), o princípio é uma das condicionantes para a atuação de polícia da Administração Pública.

²⁷⁵ Nesse sentido, diante do Princípio da Moralidade, entendemos de aplicabilidade à realidade brasileira, o raciocínio desenvolvido por Diogo **Freitas do Amaral** em: *Direitos Fundamentais dos Administrados*,

A **Emenda Constitucional n.º 19, de 05 de junho de 1998**, trouxe uma novidade para o art. 37 da CRFB/88: introduziu entre os princípios basilares da Administração Pública brasileira o **Princípio da Efetividade**²⁷⁶.

Temos aqui mais uma recente vinculação tendencial à atuação administrativa. Trata-se de um dever jurídico à cargo das várias Administrações Públicas brasileiras, que, se não atuarem com efetividade, estarão a violar a Constituição.

Poder-se-ia perguntar se uma atuação ineficaz da Administração poderia dar ensejo a uma anulação contenciosa? A resposta, em nosso entendimento, é positiva. Provando-se o prejuízo da conduta, em uma zona de certeza negativa, seria possível a anulação do ato ineficaz.

A efetividade, agora, é um valor jurídico que a Constituição incorporou. Assim, o administrador público deve respeitar a lei, mas também a Constituição, e, portanto, a impessoalidade, a moralidade, a efetividade.

Com relação ao **Princípio da Efetividade**, se o ato é vinculado, e foi praticado de acordo com a lei, a ineficiência ou ineficácia resultam da lei, e daí, os tribunais não podem deixar de aplicar a lei sob a alegação de que esta conduz à ineficácia. A própria lei determina o que é agir de forma eficaz.

Por outro lado, se o ato é discricionário, a ineficácia ou ineficiência resultam da própria Administração que exerceu mal os seus poderes legais, e assim, o ato discricionário pode ser contenciosamente anulado.

Inegavelmente a possibilidade de contestação judicial do ato administrativo foi imensamente alargada, permitindo a avaliação judicial de esferas que antes eram exclusivas do administrador.

Em verdade, o Princípio da Efetividade é a expressão jurisdicizada do **Princípio da Boa Administração**. Assim, diante de alternativas de ação, do ponto de vista técnico ou financeiro, o administrador público deve escolher a melhor, embora a possibilidade de contestação judicial se limite ao que chamamos zona de certeza negativa, ou seja, a uma faixa onde é patente a inefetividade da ação.

Esse dever jurídico, agora perfeito, tem conseqüências, se descumprido, dentre outras, a de acarretar a **responsabilidade civil da Administração**.

in Nos Dez Anos de Constituição, organizado por Jorge Miranda, Imprensa Nacional, Lisboa, 1986, págs. 20 a 23.

²⁷⁶ **Art. 37 da CRFB/88.** A administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...].

À rigor, o termo **efetividade**, conforme a Ciência da Administração, seria o mais adequado. A “eficiência” transmite mais a idéia de quantidade, enquanto “eficácia” quer significar mais o lado qualitativo. Tecnicamente, “efetividade” quer dizer a reunião dos dois requisitos anteriores, e assim, melhor transmite, à luz da Ciência da Administração, a idéia veiculada pela Constituição, e se aproxima mais do termo “eficiência”, em seu uso corriqueiro.

Outro limite ao poder discricionário está no fato de que se a Administração indicou os **motivos** que a levaram a praticar o ato ²⁷⁷, este somente será válido se os motivos forem verdadeiros.

Assim, após o exame dos pressupostos de fato e das provas, o Judiciário pode anular o ato, se constatar que o alegado motivo não existiu ou não corresponde à verdade. É a **teoria dos motivos determinantes** ²⁷⁸.

Ainda, como “pedra de toque” da moderna democracia que se desenha, temos que uma das fundamentais limitações ao exercício do Poder de polícia está na necessidade absoluta de observância do **Princípio da Publicidade**.

Como assinala **BOBBIO** ²⁷⁹, os atos dos governantes devem ser conhecidos pelo povo soberano, sempre considerado um dos eixos do regime democrático, definido como o governo direto do povo e controlado pelo povo (e como poderia ser controlado se mantido escondido?).

Neste contexto, podemos, ao final, deixar registrada a relevância que adquire a possibilidade de se buscar, no Judiciário, a proteção dos direitos fundamentais, em especial através dos “remédios constitucionais” do **Mandado de Segurança** (art. 5º, LXIX, da CRFB/88), **Mandado de Segurança Coletivo** (art. 5º, LXX, da CRFB/88), **Habeas Corpus** (art. 5º, LXVIII, da CRFB/88).

²⁷⁷ Como ensina **Afonso Queiró** (cit., ..., págs. 92 e 93), as autoridades administrativas só exercem legalmente o seu poder discricionário quando, diante do caso, orientem-se pelo propósito de servirem da melhor maneira o interesse público específico a realizar – “*a ação deve harmonizar-se com uma escolha honestamente feita*”. Disto resulta que, ao exercerem estes poderes, as autoridades administrativas são limitadas, também, pela sua própria convicção sobre o que é mais conveniente e oportuno para a realização do interesse público em cada caso.

²⁷⁸ Embora a CRFB/88 não consagre expressa e diretamente o dever de fundamentar da Administração e o Brasil não disponha de um Código Administrativo, este pode ser deduzido do Princípio da Publicidade e pode ser encontrado em diversas leis, estatutos e Constituições Estaduais. Tomemos como exemplo o **art. 13, § 2º da Constituição do Estado de Minas Gerais de 1989**:

Art. 13. [...] § 2º. “*O agente público motivará o ato administrativo que praticar, explicitando-lhe o fundamento legal, o fático e a finalidade*”.

²⁷⁹ Cfr. **Norberto Bobbio**, *O Futuro da Democracia* - ..., cit., ..., págs. 87 e 91.

2.6 - A competência para o exercício do Poder de Polícia

Como já dissemos, a atividade de polícia emana indistintamente dos diversos órgãos administrativos dos Estado.

Nessa direção, concordamos com **GARRIDO FALLA**²⁸⁰, que afirma que não há órgãos administrativos que produzam exclusivamente uma atividade jurídico-policia, frente a outros, por exemplo, que só realizam uma atividade de fomento ou de serviço público.

Por outro lado, a própria liberdade de ação do órgão policial, hoje, está adstrita à sua **competência legal**, isto é, cada órgão policial tem o exercício do Poder de Polícia limitado à sua esfera de competência.

A primeira condição de legalidade é a competência do agente, sendo que no Direito Administrativo **não há competência geral ou universal**, ou seja, a lei preceitua, em relação a cada função pública, a forma e o momento do exercício das atribuições do cargo²⁸¹.

Como já vimos, o Poder de Polícia se traduz em **manifestações jurídicas do Estado** que, pretendendo atingir determinados objetivos, ou seja, na busca da realização do bem comum, impõe limites a liberdade ou propriedade dos administrados.

Se imaginássemos um Estado unitário, sem qualquer poder público diferenciado, sem municípios ou qualquer forma de poderes locais, a questão se resolveria de forma bem mais simples, porém, em especial em um estado federal, a questão não se resolve de forma tranqüila.

No exercício de Poder de Polícia, na utilização dos meios de que dispõem, as pessoas políticas, portanto, estão adstritas ao campo de abrangência de suas **competências**.

Assim, podem promulgar leis na medida em que a Constituição lhes deu poder para tanto, e por sua vez, a atuação das autoridades administrativas, para concretizarem o Poder de Polícia Administrativa, se dá na medida em que o mesmo haja sido outorgado a estas pelas respectivas leis.

Como ponto de partida, podemos dizer a **competência** para o exercício do **Poder de Polícia** pertence à pessoa política competente para legislar sobre o assunto. Nessa linha de idéias, a competência para o exercício do **Poder de Polícia Administrativa** pertence à pessoa que detêm a competência para o exercício do Poder de Polícia, ou seja, à competente para legislar sobre o assunto.

²⁸⁰ Cfr. **Garrido Falla**, *Tratado ...*, cit., ..., pág. 136.

²⁸¹ Cfr. **Álvaro Lazzarini**, cit., ..., pág. 39.

Como já tivemos a oportunidade de abordar, não há como estabelecer uma rígida separação entre as atividades de prestação e as atuações de polícia administrativa, uma vez que ambas se traduzem em facetas da atuação do Poder Público na consecução do bem comum.

Dessa forma, a Constituição ao determinar a **competência** de uma determinada pessoa política, o faz de forma abrangente, ou seja, atribui a competência para a pessoa política realizar ou tornar possível a realização de determinado interesse público através de atuações de prestação ou através de exercício de Poder de Polícia. E em decorrência da alocação do Poder de Polícia, podemos verificar, **em regra**, a conseqüente atribuição **legal** de Poder de Polícia Administrativa.

Agora, por fim, com vistas postas na repartição constitucional de competências entre as pessoas políticas, cumpre registrar que, em relação ao Estados e Municípios, a Constituição Federal, foi razoavelmente genérica, ao determinar no **art. 30**, que compete aos municípios legislar sobre assuntos de interesse local e mais, suplementar a legislação federal e a estadual, no que couber. Da mesma forma, ao estabelecer a competência dos Estados, no **art. 25, § 1º**, estabelece que são reservados aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas pela Constituição Federal, naturalmente, porém, de acordo com as normas gerais pertinentes.

Tomemos, então um exemplo, visando refletir, assim, a complexidade da questão ²⁸²: a Constituição Federal determina, em seu art. 22, I, que compete privativamente à União legislar sobre o exercício do comércio. Assim, é de se imaginar, em regra geral, que a fiscalização do comércio esteja na alçada da União. Porém, a CRFB/88, em seu art. 30, I, determina que é da competência dos municípios legislar sobre assuntos de interesse local. Desta forma, é possível ao município, se o assunto disser respeito a peculiar interesse local, disciplinar o próprio exercício do comércio, estabelecendo, por exemplo, em lei municipal, o horário de funcionamento do comércio local. Assim, buscando promover o sossego, segurança ou ordem pública, é admissível que o município imponha limitações ao próprio exercício do comércio, pois compete ao ente local promover e concretizar aqueles interesses públicos.

²⁸² Tomando como base o caso tratado por Celso Seixas **Ribeiro Bastos** (*Repartição Constitucional da competência para o exercício do Poder de Polícia*, in Revista de Direito Público n.º 16, abril a junho de 1971, São Paulo, págs. 172 a 179) em análise ao mandado de segurança n.º 3.145 (Supremo Tribunal Federal).

PARTE II

O Poder de Polícia no Direito Fiscal

Documento encaminhado a editora sem revisão

3. O Poder Tributário e o Poder de Polícia Fiscal

Inicialmente, cumpre-nos delimitar, portanto, o que vem a ser **Poder Tributário**.

É necessário, de antemão, esclarecer que toda a avaliação que se possa fazer acerca do tema deve se dar à luz do Princípio da Legalidade. Deve-se sempre considerar que, em um Estado Social Tributário de Direito, todo exercício de qualquer poder público só será legítimo se encontrar lastro e amparo na busca do interesse público, do bem comum. Só neste contexto há que se falar em Poder Tributário, Poder de Polícia ou mesmo Poder Público, no moderno Estado de Direito Democrático.

Para **CASALTA NABAIS**, trata-se do conjunto de poderes necessários à instituição e disciplina essencial dos tributos²⁸³. Trata-se do poder necessário para criar, estabelecer ou instituir tributos; poder de “invenção” de tributos (*Steuererfindungsrecht*), que abarca também o poder necessário para extingui-los, modificá-los, reduzi-los ou, de alguma forma, desagrává-los.

Esse poder de “instituir” tributos, de penetrar no patrimônio dos particulares, apresenta-se como um dos aspectos da **soberania** do Estado, e é naturalmente limitado²⁸⁴. A **soberania tributária**, assim, exprime o nível supremo do Poder Tributário do Estado soberano - **Poder Tributário soberano**²⁸⁵.

Em direção similar, para **BERNARDO RIBEIRO DE MORAES**²⁸⁶, o **Poder Tributário**, é um dos aspectos da soberania do Estado e se traduz no poder de se penetrar no patrimônio dos particulares, no intuito de exigir-lhes contribuições derivadas e compulsórias.

Apresenta-se, assim, para o autor, em essência, como o poder de instituir tributos, de estabelecer proibições tributárias, de emanar normas jurídicas tributárias. Daí, Poder Tributário, Poder Impositivo (*Potere di Imposizione*), *Potesta Tributaria*, Poder de Tributar²⁸⁷.

²⁸³ Cfr. **Casalta Nabais**, cit.,..., pág. 277.

²⁸⁴ Para **Casalta Nabais** (cit.,..., págs. 290 e 298), a soberania tributária outra coisa não é senão um aspecto dos mais visíveis da soberania estadual. Nesse sentido, **Saldanha Sanches** (*Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, Ed. Lex, 1998, pág. 68); **Soares Martínez** (cit.,..., pág. 69); **Ruy Barbosa Nogueira** (*Curso de Direito Tributário*, 14^a ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1995, pág. 121).

²⁸⁵ Para **Casalta Nabais** (cit., ..., págs. 290 a 300), o Poder Tributário desdobrou-se parcialmente com a descentração estadual, mas o seu núcleo essencial e o seu nível mais elevado permanece exclusivamente nas mãos do Estado. Daí porque entendemos que o Poder Tributário “soberano” não é partilhado pelos demais titulares do Poder Tributário originário ou derivado.

²⁸⁶ Cfr. **Ribeiro de Moraes** (cit., vol. I, ..., págs. 251 a 253). Para o autor, o Poder Tributário é um dos aspectos do Poder Político atribuído ao Estado; é a exteriorização da soberania do Estado dirigida à tributação.

²⁸⁷ Segundo a **Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988**, “Poder de Tributar” (Título VI, Capítulo I, Seção II).

Para o **RIBEIRO DE MORAES**, é um poder inerente ao próprio Estado, que advém de sua soberania política, e daí, esse Poder Tributário acha-se insito no conceito de soberania estatal ²⁸⁸.

Também nesse sentido, **SOARES MARTÍNEZ** ²⁸⁹ utiliza a expressão “**soberania fiscal**” para exprimir o poder de criar impostos, de extingui-los, de alargar ou restringir o seu âmbito, de estabelecer proibições de natureza tributária.

Em nosso entendimento, entretanto, a questão, analisada a partir da colocação dos citados professores, merece algumas considerações.

Em primeiro lugar, é o **Poder Constituinte** que distribui parcelas do Poder Tributário às pessoas jurídicas de direito público, as quais passam a ter **competência tributária** ²⁹⁰.

No caso brasileiro, em atenção e sintonia com o modelo federativo, previsto na CRFB/88, na competência tributária conferida à pessoa política, há implicitamente a outorga de **capacidade legislativa plena** ²⁹¹.

Em verdade, como já assentamos, trata-se de uma opção constitucional por um desenho de **Estado Tributário**, e, nessa direção, nesse modelo, como a Constituição prevê e oferece os tributos, não haveria como sonegar os **meios para bem tributar**.

Ao lado do “poder de instituir tributos”, a pessoa política recebe funções fiscais decorrentes do próprio dever da Administração de aplicar as leis tributárias, onde podemos encontrar as funções de **fiscalizar** e **arrecadar** o tributo criado pela lei.

A **legislação plena**, limitada portanto à Constituição e as normas gerais, regula o *quantum* do tributo, a época e forma de pagamento, a competência administrativa dos órgãos e repartições que o devem lançar, cobrar, fiscalizar, etc..

Em nosso entendimento, **Poder Tributário**, Poder de Tributar ou Poder de Instituir Tributos, nada mais é do que uma das facetas do Poder Político Estatal para realização do bem comum, ou seja, é apenas uma **manifestação especialíssima do Poder de Polícia** em um sentido lato ²⁹².

²⁸⁸ Cfr. **Ribeiro de Moraes**, cit., vol. I, ..., págs. 251 e 252.

²⁸⁹ Cfr. **Soares Martínez**, cit., ..., pág. 70.

²⁹⁰ Nesse sentido, afirma o Prof. **Soares Martínez** (cit., ..., pág. 70): “*Pelo que respeita aos Estados membros, eles exercem a soberania tributária sempre que os preceitos constitucionais lhes atribuem o poder de criar impostos, sem dependência de autorizações concedidas por leis emanadas dos órgãos legislativos das respectivas federações ou confederações*”.

²⁹¹ Como determina o **art. 6º do Código Tributário Nacional (CTN)** brasileiro: “*A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta lei*”.

²⁹² Como afirmava **Otto Mayer** (cit., ..., págs. 185 e 186): “[...] *el poder tributario constituye la noción superior que reúne toda una serie de instituciones jurídicas, que lo colocan junto al poder de la policía como una institución de naturaleza esencialmente análoga y con el cual tiene gran afinidad*”. Para o

É uma das mais notáveis e antigas manifestações da autoridade estatal, sujeita, no Estado de Direito, aos mesmos contornos impostos pela Legalidade.

A Administração Pública, ou mesmo o Estado, apenas existem para que e, na medida em que, possam promover o **bem comum**, ou por outras palavras, enquanto possam servir aos interesses do povo. Como já assinalamos, para cumprir o seu papel, a Administração necessariamente lança mão de seu poder de promover o sacrifício de algumas liberdades ou de propriedade de alguns administrados, e faz isto exatamente porque para atingir os seus **fins**, precisa de utilizar-se de **meios** de que não dispõe.

Assim, da mesma forma e pelas mesmas razões pelas quais a Administração Pública pode promover desapropriações, requisitar bens, instituir monopólios, disciplinar a atuação de particulares ou outras providências ditas “agressivas”, se considerarmos que o Estado atual deixou de ser patrimonial e passou a ser, claramente, um **Estado Tributário**, para além desses mecanismos “agressivos”, **o Estado precisa tributar**.

O poder de tributar não deve ser visto como algum poder metafísico, distinto, mas apenas como faceta “agressiva” da atuação estatal na consecução do bem comum, submetido, da mesma forma, à Constituição e às leis.

No Estado Social Tributário de Direito, toda atuação estatal, vale repetir, pressupõe uma medida agressiva ou restritiva, simultânea ou anterior, por parte do Estado, que assim, sempre, em determinada medida, faz uso do seu **Poder de Coagir** um conjunto de administrados ²⁹³.

Por vezes, assim, na realização do bem comum, **o Estado tributa e devolve à coletividade um benefício, ou tributa e simultaneamente presta um benefício** (como quando tributa orientado por fins extrafiscais).

É interessante registrar a advertência de **PAPIER** ²⁹⁴, que afirma que o Poder Tributário não só é condição necessária para a garantia das liberdades economicamente relevantes, como também se constitui em um pressuposto irrenunciável do cumprimento, pelo Estado, do mandado constitucional de estabelecer um Estado Social - “*El poder tributario constituye una conexión básica entre Estado de Derecho y Estado Social*”.

Se nos referimos ao **Poder Tributário** como manifestação *especialíssima* do Poder de Polícia, o fizemos por reconhecer que esta manifestação é cercada de

jurista alemão, a diferença estaria no fato de que, ao contrário do Poder Tributário, por trás do Poder de Polícia estaria um princípio de direito natural: “*el deber general de no perturbar el orden público*”.

²⁹³ Na mesma trilha das nossas idéias, **Iñaki** (cit., ..., pág. 111), ao estudar **MAURICE HAURIUO**, acerca do “*pouvoir de contrainte*”, conclui que, em todo caso em que se organiza a Administração, existe uma coação escondida: impostos, serviço militar, expropriação, etc..

²⁹⁴ Cfr. H. J. **Papier**, cit., ..., págs. 604 e 605.

peculiaridades, porém, não se pode perder de vista que se trata de uma expressão do **Poder de Polícia lato sensu**, em um Estado Tributário ²⁹⁵.

O Estado, portanto, paradoxalmente, sempre faz uso da **coação** e sempre deve buscar o **bem comum**; sempre atua agressivamente sobre um indivíduo ou conjunto de indivíduos, e sempre deve buscar atender aos anseios do grupo maior de indivíduos que formam o Estado.

Com a tributação, como não podia deixar de ser, o Estado “agride” o patrimônio de determinados indivíduos ou pessoas jurídicas que possuem capacidade econômica, ou que estão em uma determinada situação jurídica (como nos tributos em fins extrafiscais ou mesmo nas taxas e contribuições), no intuito de poder atender aos anseios do povo daquele Estado.

O princípio é o mesmo: limita-se ou restringe-se a liberdade **de um ou de alguns**, em prol do benefício de **todos**.

Entendemos que **Poder de Polícia no Direito Fiscal** (Poder de Polícia Tributário lato sensu) é, portanto, a manifestação do Poder de Polícia, no campo tributário. Comporta, pois, diferentes manifestações, e por isso cumpre especificar:

- 1) **Poder Tributário** → poder de “instituir” tributos (poder de criar tributos, de extingui-lo, modificá-lo, etc.);
- 2) **Poder Tributário Extrafiscal** → manifestação do Poder Tributário, que se utiliza da restrição da propriedade, através da tributação, visando, porém, a um interesse público imediato distinto daquele interesse público fiscal de conseguir adequado fluxo de recursos aos cofres públicos;
- 3) **Poder de Polícia Fiscal** → complexo de poderes à disposição do Estado, que possibilita a imposição de deveres aos particulares, com o fim de conseguir a justa tributação. Compreende os poderes do Estado-Legislator que se manifesta na criação das chamadas “obrigações acessórias” e os poderes de fiscalizar e arrecadar do Estado-Administração (**Poder de Polícia Administrativa Fiscal**).

²⁹⁵ Vale registrar, sobre o tema, as palavras do Prof. **Geraldo Ataliba** (in Prefácio da obra de Mizabel Derzi, *Direito ...*, cit., ..., págs. 07 a 15), já falecido, um dos maiores tributaristas brasileiros de todos os tempos, que considerava, como nós, o Direito Tributário como um sub-ramo do Direito Administrativo: “É preciso que os constitucionalistas, como os juristas em geral, saibam que nenhuma peculiaridade maior apresenta o direito tributário que o afaste o universo geral do direito e, ainda, é preciso que saibam que a unidade fundamental do direito não perdoa nem justifica a desconsideração com que tem sido visto o direito tributário pelos juristas em geral (por culpa dos tributaristas, que aos olhos de terceiros passam por conhecedores do direito, quando não são mais que contabilistas dos regulamentos). [...] É imperioso repor o direito tributário no mundo do direito, submetido e subordinado ao direito constitucional”.

O Poder de Polícia, em sua face de “**poder de criar tributos**”, é um poder constitucional, uma vez que a sua titularidade deriva diretamente da Constituição e apresenta-se modelado por esta.

A Constituição o estabelece, ou melhor, atribui a **competência** para a pessoa política instituir, por lei. O Poder Tributário é atribuído pelo **Poder Constituinte** às pessoas políticas (pessoas jurídicas de direito público autônomas), as quais passam a ter **competência tributária**.

Esse **Poder Constituinte**, que organiza e reorganiza o Estado, e que define os limites do Poder Político do Estado, é que atribui às pessoas políticas o Poder Tributário.

A **competência tributária**²⁹⁶, desta forma, no Brasil, revela-se como a faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas tributárias, outorgada exclusivamente pela Constituição e coloca-se em um **momento anterior à existência do tributo**, situando-se no plano constitucional.

Nesse compasso, podemos afirmar que a Constituição não cria tributos, mas atribui competência às pessoas políticas para instituí-los, através de lei, em respeito ao Princípio da Legalidade Tributária²⁹⁷.

É de se ressaltar, que, no Brasil, o Poder Tributário não vem desacompanhado de um **complexo de poderes** a disposição da pessoa política tributante, capaz de possibilitar a imposição aos particulares de deveres, com o fim de conseguir o adequado e justo fluxo de recursos para os cofres públicos, tudo isto dentro da mais estrita obediência a prevalência do interesse público, do bem comum, do bem-estar coletivo – **Poder de Polícia Fiscal**²⁹⁸.

²⁹⁶ Para **Jorge Miranda** (*Manual ...*, tomo V, págs. 53 e 55), **competência** é o conjunto de poderes que uma pessoa coletiva dispõe (e *pode exercitar*) para a realização das suas atribuições. É o complexo de poderes funcionais cometidos ao órgão; parcela do poder público que lhe cabe.

²⁹⁷ Nesse sentido, **Sacha Calmon Navarro Coelho**, *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*, 6ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1997, pág. 3. No Brasil, o Poder Tributário se encontra na Assembléia Constituinte, que representa o poder soberano, sendo o Estado Brasileiro o titular primeiro do Poder de Tributar.

Com propriedade afirma **Casalta Nabais** (cit., ..., pág. 133) que os preceitos constitucionais relativos aos deveres fundamentais (entre eles, o dever fundamental de pagar impostos), diferentemente do que acontece com os direitos fundamentais, não são, via de regra, diretamente aplicáveis, mas autorizações constitucionais ao legislador para concretizar o seu conteúdo.

²⁹⁸ Para **Otto Mayer** (cit., ..., págs. 261 e 262): “*El poder público persigue dicho fin de la manera más directa imponiendo a los sujetos obligaciones de pagar impuestos en beneficio del Estado. Pero también puede alcanzar su objeto determinando la conducta personal de ellos; [...] por medio de ella el poder tributario no hace más que proteger el efecto de la fuente y provee al Estado de rentas de manera indirecta. [...] En esta segunda forma, el poder tributario abarca una esfera mucho más amplia, pero es menos homogéneo que en la primera: actúa siempre sólo accesoriamente. A menudo se há designado com el nombre de policía tributaria a esta segunda manera de actuar sobre los sujetos*”. E o autor completa afirmando que, esta ação sobre o sujeito se produz, segundo formas que correspondem plenamente as do poder de polícia: ordem, fixação de penas, coação – “*Las reglas según las cuales se han desarrollado dichas nociones para el dominio de la policía, se aplican igualmente aquí en gran proporción: son nociones comunes. Solamente ellas reciben un sello especial semejante al de la policía: se presentan como órdenes tributarias, penas tributarias, coacción tributaria*”.

Chegam alguns autores a afirmar que a **competência tributária** acha-se ligada ao Estado-Legislador e as **funções fiscalizadoras e arrecadadoras** ao Estado-Administração²⁹⁹. Em nossa concepção, ambas são faces do Poder de Polícia atribuído às pessoas políticas.

É de se ressaltar, desde já, que embora sejam usualmente tratados por **poderes tributários**, o **Poder Tributário**, como veremos, apresenta-se com características bem distintas do **Poder de Polícia Fiscal**, razão pela qual, cumpre fixar a distinção.

Como usualmente faz a doutrina, inclui-se, na idéia de **Poder Tributário** a capacidade de realização de diversos atos, não apenas no plano legislativo, mas também no plano executivo. Nesse sentido, **ANTONIO BERLIRI** entende como “*potestà tributaria*”, o poder de criar impostos, e admite que este possa abranger atos da administração³⁰⁰. Na mesma direção, **RENATO ALESSI** estende expressamente a “*potestà tributaria*”, em concreto, ao plano executivo³⁰¹.

De imediato, podemos encontrar no ordenamento jurídico brasileiro (em especial no art. 194 do CTN)³⁰² regras que demonstram, com clareza, que o Direito Tributário, nestes domínios, transborda para o Direito Administrativo, com normas que visam assegurar a efetividade do fluxo de recursos tributários para os cofres públicos.

Desta forma, no estudo de tais poderes, não nos podemos furtar de considerar o instrumental fornecido pelo Direito Administrativo, para além dos específicos do Direito Fiscal.

Considerando a evolução da noção de Poder de Polícia, estritamente ligada à modelagem, pelo Estado, dos direitos individuais, tendo em mira o interesse público, não há como desconhecer o **Poder de Polícia Fiscal**, que nesse campo se afigura como poder de limitar liberdades individuais ou impor deveres aos particulares, de forma a assegurar o efetivo, justo e adequado fluxo de recursos derivados para os cofres públicos.

Assim, indubitavelmente, as **obrigações tributárias acessórias** constituem manifestações do Poder de Polícia Fiscal, e portanto, devem ser estudadas à luz do

²⁹⁹ Cfr. **Ribeiro de Moraes**, cit., vol. I, ..., pág. 265.

³⁰⁰ Manifestando essas preocupações, o Prof. **Saldanha Sanches** (cit., ..., pág. 68) afirma que podemos encontrar outro componente na soberania fiscal: “*a soberania fiscal administrativa, considerada como complexo de poderes atribuídos à Administração fiscal com a finalidade de permitir a aplicação da lei fiscal*”.

³⁰¹ Ressalte-se que **Renato Alessi** e **Gaetano Stamatì** (*Istituzioni di Diritto Tributario*, UTET, sem data, Torino, pág. 98), ao estudarem uma série de poderes que o ordenamento jurídico reconhece ao Fisco, aperceberam-se da existência de um Poder de Polícia Fiscal: “*(...) l'ordinamento riconosce all'autorità tributaria tutta una serie de poteri (poteri di polizia tributaria) diretti al controllo delle denunce tributarie e comunque all'acertamento anche d'ufficio di eventuali presupposti di tributi, non denunciati*”.

³⁰² **Art. 194 do Código Tributário Nacional**, do Brasil: “A legislação tributária, observado o disposto nesta lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação”.

Direito Administrativo, considerando-se os aspectos próprios veiculados usualmente pela legislação tributária, da mesma forma que a exigência, pelo Estado Tributário, de licenças ou autorizações para os contribuintes, bem como procedimentos de fiscalização, etc..

Documento encaminhado a editora sem revisão

4. O Poder Tributário

Para que possamos bem entender o que vem a ser **Poder Tributário**, Poder de Tributar, ou, Poder de “instituir” tributos, devemos, antes, brevemente, proceder a um pequeno corte e buscar o entendimento do que vem a ser a norma de “instituição de tributos” – a **norma tributária**.

4.1 - O núcleo do tributo – A norma tributária

Como fez **BARROS CARVALHO**, cumpre separar a **norma tributária**, ou seja, aquela que marca o núcleo do tributo, a que define a incidência fiscal, das **normas tributárias em sentido amplo** (todas as demais)³⁰³. Já aqui, separemos as normas tributárias, e passemos a estudá-las.

A norma tributária, com a composição própria dos juízos hipotético-condicionais, apresenta uma **hipótese** (descritor - conjunto de aspectos necessários à identificação do fato lícito gerador do dever jurídico) e uma **conseqüência** (prescritor – conjunto de aspectos identificadores da relação que se forma com a ocorrência *in concreto* do fato gerador do tributo).

Dessa forma, a **hipótese** traz a previsão de um fato (por exemplo, obter rendimentos), e a **conseqüência**, a obrigação tributária que vai se instaurar quando o evento cogitado no descritor acontecer (deve pagar o IR à alíquota³⁰⁴ X)³⁰⁵.

Na **hipótese** encontramos três aspectos: o **aspecto material** (o comportamento do sujeito passivo – o fato em si), o **aspecto temporal** (as circunstâncias de tempo que envolvem o fato jurígeno, ou seja, quando o fato gerador deve ocorrer) e o **aspecto espacial** (condições de lugar, ou seja, onde o fato gerador deve ocorrer).

Na **conseqüência** nos deparamos com dois aspectos: **aspecto pessoal** (que determina os sujeitos ativos e passivos da relação jurídica decorrente da realização da hipótese de incidência) e o **aspecto quantitativo** (que nos fornece o modo pelo qual

³⁰³ Cfr. Paulo de **Barros Carvalho**, *Curso de Direito Tributário*, 7^a ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1995, pág. 155.

³⁰⁴ Utilizemos a expressão “alíquota”, como prefere a doutrina brasileira, para evitar a confusão que o termo “taxa” pode proporcionar com relação à espécie de tributo de mesmo nome.

³⁰⁵ Cfr. **Barros Carvalho**, *Curso ...*, cit., pgs. 155 e 156.

será estabelecido o conteúdo do dever jurídico, ou seja, a base de cálculo ³⁰⁶ e a alíquota) ³⁰⁷.

Cabe frisar que as leis não trazem as normas jurídicas organicamente agregadas, mas, por vezes, sem arranjo algum, os preceitos se dispersam pelo corpo do estatuto (ou mesmo em diversas leis), o que imprime, ao aplicador, o esforço de isolar os dados, montar e construir o arquétipo final da norma tributária ³⁰⁸.

A **CRFB/88**, como vimos, em seu **art. 150 – I** determina que é vedado às pessoas políticas instituir ou aumentar tributos sem lei, e em seu **art. 146-III**, determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente na definição de tributos e suas espécies, bem como em relação aos impostos (discriminados exaustivamente na Constituição), a dos respectivos “fatos geradores”, “bases de cálculo” e contribuintes.

Recepcionou-se, assim, o **art. 97 do CTN**, que determina que apenas a lei pode instituir tributos ou extingui-los, majorá-los ou reduzi-los, definir o fato gerador da obrigação tributária principal e seu sujeito passivo, fixar alíquotas ou base de cálculo (em especial, majorar a base de cálculo) ³⁰⁹.

Assim, independente da genérica exigência de lei, em virtude da observância do **Princípio Geral da Legalidade**, o **Princípio da Legalidade Tributária** exige a previsão legal dos **elementos essenciais** do tributo.

Entendemos por **elementos essenciais**, os aspectos da norma tributária tal como definimos acima, capazes de traduzirem as facetas elementares dos tributos ³¹⁰.

³⁰⁶ Base de cálculo, como prefere a doutrina brasileira, ou matéria coletável (como preferem os autores portugueses - terminologia encontrada nas leis fiscais, como no artigo 15 ° do Código do IRC, e adotada na prática pelos tributaristas, dentre eles: **A. M. Cardoso Mota e J. F. Lemos Pereira**, *Teoria e Técnica dos Impostos*, 22 ª ed., Lisboa, Ed. Rei dos Livros, 1998, pág. 123; **Manuel Faustino** e outros, *Guia do Fisco* 98, ano IV, n º 4, Lisboa, 1998, pág. 165).

³⁰⁷ Para o Professor **Sacha Calmon Navarro Coelho** (*Art. 113 a 138, in Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenação de Calos Valder do Nascimento, 2 ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1998, págs. 263 a 268), cabe acrescentar, ao **antecedente**, o **aspecto pessoal** (condições e qualificações relativas às pessoas envolvidas com o fato) e à **consequência jurídica**, os aspectos relativos ao **como pagar, quando pagar, onde pagar**.

³⁰⁸ Como nos lembra **Geraldo Ataliba**, *Hipótese de Incidência Tributária*, 5 ª ed. , São Paulo, Ed. Malheiros, 1994, pág. 69.

³⁰⁹ O mesmo art. 97 do CTN determina que apenas a lei deve cominar penalidades, prever as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou a dispensa ou redução de penalidades.

Da mesma forma o **artigo 103 ° - 2 da Constituição da República Portuguesa - CRP/76** estabelece que os impostos são criados por lei, que deve determinar a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. Como afirma **Casalta Nabais** (cit., ..., pág. 365) e já decidiu o Tribunal Constitucional (Ac. 48/84), não só a criação e majoração de impostos depende de lei, mas também a sua extinção ou diminuição.

O **art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CRFB/88**, em seu § 5 º, estabeleceu, expressamente, a recepção da legislação tributária anterior a entrada em vigor da CRFB/88, em cuidado extremado, mas compatível com o usual em matéria tributária.

³¹⁰ Cfr. **Casalta Nabais** (cit.,..., pág. 368), a lei deve prever toda a disciplina normativa desses aspectos, não podendo deixar para regulamento. Como afirma, quanto aos elementos essenciais dos impostos

Deixemos, assim, o **Princípio da Legalidade Tributária**, com suas sutilezas e “especificidades”, para a instituição de tributos e definição dos seus elementos essenciais. As demais matérias relativas ao Direito Tributário, tal como as atinentes ao Poder de Polícia Fiscal, Administração Tributária, lançamento e cobrança dos tributos, ficam na seara do **Princípio Geral da Legalidade**.

Em síntese, o **Poder Tributário** se manifesta na emissão de normas tributárias, ou seja, no que podemos chamar “**instituição**” de tributos (criação, modificação, extinção, desagravamento, estabelecimento, alteração da incidência, aumento das alíquotas, revogação de isenções).

4.2 - Imunidade e Isenção

Cumpra registrar, para bem compreendermos a norma que “institui” tributos, nosso entendimento acerca do que vem a ser **imunidade** e **isenção**, que, na doutrina brasileira, é foco de tanta confusão.

Imunidade é a regra constitucional expressa, que estabelece a “não competência” das pessoas políticas para tributar certos fatos ou situações. Só faz sentido diante da norma que atribui competência (como exemplo podemos citar o art. 150, VI, d, da CRFB/88, que retira da esfera de competência, o poder de criar impostos sobre livros).

A pessoa política recebe constitucionalmente a competência, e esta já vem configurada por um espectro de poderes modelado pela norma de competência, associada a de “não competência”.

A Isenção, por sua vez, se traduz em uma norma de restrição a um dos aspectos da norma tributária³¹¹. É infraconstitucional e significa que **a norma que incide é a norma de tributação (incidência) alterada pela norma de isenção**; daí, a óbvia necessidade de lei.

vigora, por exigência do **Princípio da Determinabilidade**, uma reserva material (tendencialmente) integral (e não apenas básica) de lei formal.

Para o Prof. **Jorge Miranda** (*A Competência Legislativa ...*, cit., ..., págs. 16 e 17), à lei não cabe apenas criar impostos, mas também definir os seus elementos essenciais e não apenas fixar os princípios gerais. Assinala que o que vale para criação, vale idênticamente para a modificação, para a extinção e para qualquer desagravamento da carga fiscal. Para o Professor, à semelhança do que se sucede quanto a matérias criminais, a reserva de lei quanto à criação de impostos implica a proibição de exercício do poder regulamentar.

³¹¹ A título de exemplificação, a isenção pode atacar o aspecto espacial da norma de incidência, como quando determina que os produtos fabricados na Zona Franca de Manaus estão isentos de IPI, ou pode atacar o aspecto pessoal, quando isenta do Imposto de Renda os rendimentos dos trabalhadores de serviços diplomáticos. Nesse sentido **Barros Carvalho**, *Curso ...*, cit., ..., págs. 332 e 333.

Não acreditamos que a visão clássica da isenção, como “dispensa legal do pagamento de tributos”³¹², mereça acolhida, nos dias de hoje. Também, embora mais próxima do acerto, não nos parece correta a afirmativa de **Augusto Becker**³¹³ de que a regra de isenção incide para que a de tributação deixe de incidir. Da mesma forma afastamos a tese de que isenção é “hipótese de não incidência legalmente qualificada”³¹⁴.

Enfim, a não incidência seria fruto de **isenção, imunidade** e *non sense* (faixa de não previsão constitucional da possibilidade de criação de tributos).

Dessa forma, a **imunidade** é a negação constitucional do Poder Tributário, nas hipóteses que ela descreve. A **isenção**, por outro giro, faz parte da própria norma tributária, ou seja, o Poder Tributário é exercido através de uma norma tributária que tem como hipótese de incidência uma regra impositiva de incidência, alterada, em alguns de seus aspectos, por uma regra de isenção³¹⁵.

A norma que cria o tributo, pois, é a norma de incidência alterada pela de isenção, ambas atuando ao mesmo tempo, e definindo a hipótese de incidência.

Assim, isenção e imunidade são ingredientes do **Poder Tributário**. Quanto aos **benefícios fiscais** (que acontecem após a subsunção do fato gerador à hipótese de incidência tributária), estes são temas alheios ao Direito Fiscal, e ainda, alheios às manifestações de Poder de Polícia. Já se situam na faceta “constitutiva”, ou seja, se referem unicamente a serviço público ou fomento, mas não à polícia.

Os casos de isenção demonstram, mais uma vez, a impossibilidade de dissociarmos, nos dias de hoje, a atuação do Poder de Polícia, da prestação do bem comum.

Podemos perguntar se a isenção apenas deve ter lugar em hipóteses em que se verifique a ausência de capacidade contributiva, ou seja, se apenas a observância dos princípios ditos “específicos” do Direito Tributário devem servir de razão e fundamento para a sua ocorrência. A resposta certamente é negativa.

O legislador pode e deve utilizar-se desse mecanismo como poderoso **instrumento extrafiscal**, ou seja, pode incentivar iniciativas de interesse público, pode incrementar a produção em determinado filo econômico, pode favorecer o consumo de determinados gêneros de primeira necessidade, etc.

³¹² Cfr. **Rubens Gomes de Souza**, citado por Barros Carvalho (*Curso ...*, cit... .., pág. 325).

³¹³ Cfr. Alfredo **Augusto Becker**, *Teoria Geral do Direito Tributário*, Ed. Saraiva, 1963, pág. 277. O autor, com acerto, entretanto, afirma que todas as normas tem a mesma velocidade, afastando o entendimento de que a norma de incidência tributa e a de isenção, posteriormente, exclui.

³¹⁴ Cfr. José **Souto Maior Borges**, *Isenções Tributárias*, 2ª ed., São Paulo, Sugestões Literárias, 1980, pág. 182.

³¹⁵ Cabe registrar que a isenção depende de “lei”, nos termos do **art. 176 do CTN** e mais, depende, da mesma forma que qualquer subsídio, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, de **lei específica** que regule exclusivamente a matéria ou o respectivo tributo, nos termos do **art. 150, § 6º, da CRFB/88**.

Claramente, ao exercer o Poder Tributário, seja **não tributando**, seja **tributando menos**, a pessoa política pode promover direta e simultaneamente o bem comum.

Desta forma, além dos clássicos mecanismos de fomento e prestação de serviços públicos, a pessoa política pode promover o bem comum não exercendo ou exercendo de forma atenuada o seu **Poder Tributário**. E é no Estado Social Tributário que estes mecanismos encontram sua importância e tendem a evoluir, demonstrando que **a tributação justa exige muito mais do que o fornecido pelos princípios e lógica puramente tributários**.

4.3 - O que são tributos

Não há como prosseguir sem fazermos uma **breve reflexão acerca do que vem a ser tributos**.

A palavra “**tributo**” aparece na doutrina, na jurisprudência, e nos textos legislativos, com pelo menos seis significados distintos: 1) como quantia em dinheiro, importância pecuniária; 2) como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo, ou seja, como conduta humana; 3) como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; 4) como sinônimo de relação jurídica tributária; 5) como norma³¹⁶; 6) como norma, fato e relação jurídica³¹⁷.

Dispõe o **art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN)**: “*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”.

Como **prestação pecuniária compulsória**, quis-se entender o comportamento obrigatório de uma prestação, que nasce independente da vontade do sujeito passivo³¹⁸. Já se diz, pois, tratar-se de prestação de “conteúdo monetário”³¹⁹.

³¹⁶ Tributo como regra de direito, como preceito normativo, tal como podemos observar no **art. 153 – III** da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1998 (**CRFB/88**): “*Compete à União instituir impostos sobre: (...) III – renda e proventos de qualquer natureza*”. Instituir tributo, portanto, nos termos da CRFB/88, significa a tarefa legislativa que se contém na edição de normas jurídicas.

³¹⁷ Cfr. **Barros Carvalho**, *Curso ...*, cit., ..., págs. 16 e segs.. Segundo o autor, com razão, é com esse conteúdo que o art. 3º, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN) se propõe a determiná-lo, pretendendo exprimir toda a fenomenologia da incidência, desde a norma instituidora, passando pelo fato concreto nela descrito, até o liame obrigacional que surge à luz com a ocorrência daquele evento.

³¹⁸ Como assinala **Barros Carvalho** (*Curso ...*, cit., ..., pág. 21), nasce, automática e infalivelmente, concretizado o fato previsto na norma jurídica.

“**Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir**”, significa, por regra geral, que a prestação deve ser paga em dinheiro, mas o pode ser em algo que represente um valor em dinheiro. Como registra o Prof. **PAULO DE BARROS CARVALHO**³²⁰, a expressão é redundante (uma vez que repete o caráter pecuniário) e inadequada, por exagerar o âmbito das prestações tributárias, uma vez que se quase todos os bens são susceptíveis de avaliação pecuniária, até mesmo o trabalho humano poder-se-ia constituir em substrato de relação de natureza tributária.

“**Que não constitua sanção de ato ilícito**”: fixa, assim, o caráter de licitude do fato que desencadeia o nascimento da obrigação tributária, separando, marcadamente, o tributo das penalidade, multas ou coimas.

“**Instituída em lei**”: diante do princípio da legalidade da matéria tributária³²¹, concluímos que se trata de exigência *ex lege*³²², que afasta as chamadas obrigações convencionais.

Devemos entender a condição “**e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada**” como o ditame legal que determina que o tributo só pode ser cobrado por ato da Administração Pública, vinculado às regras estabelecidas em lei (seja o tributo lançado diretamente, por declaração do contribuinte ou por homologação, onde o lançamento se dará por ato administrativo, expresso ou tácito, que confirma a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo³²³)³²⁴.

Cumpra agora observar que, ao dispor sobre o Sistema Tributário Brasileiro, o **art. 145 da CRFB/88** estabelece que as pessoas políticas brasileiras poderão instituir os seguintes tributos: **impostos, taxas e contribuições de melhoria**.

Da mesma forma, o art. 5º do CTN estabelece: “*Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria*”. Daí, a tarefa do constituinte brasileiro centra-se na

³¹⁹ Nesse sentido, Rogério Vidal **Gandra da Silva Martins** e José **Ruben Marone**, *Artigos 1º a 15*, in Comentários ao Código Tributário Nacional, coordenação de Carlos Valder do Nascimento, 2ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1998, pág. 33

³²⁰ Cfr. **Barros Carvalho**, *Curso ...*, cit., ..., pág. 21.

³²¹ **Art. 150 – I da CRFB/88**: “*Art. 150 . Sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]*”.

³²² Para **Aliomar Balleiro** (*Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed. revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1985, pág. 62), não são tributos as prestações de caráter contratual, como os “preços” (quase privados, públicos ou políticos).

³²³ Cfr. **Mizabel Abreu Machado Derzi**, *Artigos 139 a 155*, in Comentários ao Código Tributário Nacional, coordenação de Carlos Valder do Nascimento, 2ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1998, pág. 404.

³²⁴ Não observamos diferenças relevantes na caracterização do tributo, **em Portugal**. Ao ponderar acerca do que vem a ser o Direito Tributário, o Prof. **Soares Martínez** (cit., ..., págs. 22 a 23) toma o termo (de acordo com a doutrina italiana, espanhola, brasileira e sul-americana, em geral) como a disciplina jurídica dos impostos, taxas e contribuições. Dessa forma, tal como se dá no direito brasileiro, o tributo se caracteriza como o gênero, do qual o imposto é uma das espécies.

repartição, entre as diversas pessoas políticas, da competência para instituírem essas três espécies tributárias ³²⁵.

As **taxas** e as **contribuições de melhorias** são tributos vinculados e os **impostos**, não vinculados a uma atuação estatal. São **tributos vinculados** aqueles cuja hipótese de incidência (*fattispecie*, *Steuertatbestand*) consiste na descrição de uma atuação estatal ou consequência desta, enquanto **tributos não vinculados** são aqueles cuja hipótese de incidência consiste na descrição de um fato qualquer que não seja atuação estatal ³²⁶. Em contraposição ao imposto, podemos afirmar que as taxas têm caráter sinalagmático ³²⁷, vinculando-se a uma atividade estatal divisível ³²⁸.

³²⁵ Cfr. **Sacha Calmon**, *Comentários...*, cit. , ..., pág. 2. Como frisa o Professor (pág. 9) o art. 145 fechou-se na concepção tripartite do tributo, pois, para o autor, são três e apenas três os tributos reconhecidos. Nessa direção os **empréstimos compulsórios** e **contribuições especiais** seriam, respectivamente, *impostos restituíveis* ou *impostos de destinação especial* (pág. 10). **Acertada nos parece esta posição**.

Nessa mesma direção, o Prof. **Aliomar Baleeiro** (*Direito ...*, cit.,..., pág. 64) afirma que doutrinariamente, no Brasil, as **contribuições especiais** e mesmo as **contribuições parafiscais** não assumem caráter específico, sendo *ora impostos e ora taxas*. Para o Prof. **Geraldo Ataliba** (*Hipótese ...*, cit.,..., pág. 111), também, os tributos são impostos, taxas e contribuições.

Embora discordando, o Prof. **Ribeiro de Moraes** (cit., vol. I, ..., pág. 375) reconhece que, dentre os tratadistas, predomina a classificação tripartida dos tributos em impostos, taxas e contribuições. Para o autor, porém, existe uma divisão quadripartida de tributos: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais (pág. 383).

Na Itália, por exemplo, a classificação é tripartida para tributaristas de escol, tais como **Achille Donato Giannini** (*I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*, 1ª ed., Torino, UTET, 1956, pág. 151), como registra Bernardo Ribeiro de Moraes (cit., vol. I, ..., pág. 375) e bipartida para **Antonio Berliri** (*Principi di Diritto Tributario*, Milano, Giuffrè, 1957, vol. II, tomo I, pág., 9). Na **Espanha**, conforme o art. 26º da *Ley General Tributaria* temos impostos, taxas e contribuições especiais.

Quanto a outra espécie prevista na CRFB/88 – **contribuição de melhorias**, o direito brasileiro a reconhece como espécie distinta das taxas e dos impostos, uma vez que se trata de tributo vinculado que, conforme **Geraldo Ataliba** (*Hipótese ...*, cit.,..., págs. 131 a 135) exige não só a atuação estatal, mas a atuação que cause determinado efeito: a valorização. Se na **taxa** basta a atuação estatal, na **contribuição** a referibilidade é indireta, mediante a consequência da atuação estatal. Assim, se a taxa tem por base de cálculo uma dimensão qualquer da atividade estatal, a contribuição de melhorias tem como base de cálculo a medida de sua consequência. Daí a importância da própria base de cálculo na caracterização das espécies tributárias.

O Professor **Soares Martínez** (cit.,..., pág. 38) também anota que a contribuição de melhorias afasta-se dos impostos (porque pressupõe uma utilidade individualizada) e das taxas (porque, no caso, a utilidade é meramente reflexa). Porém, entende que cabem sempre (ou quase sempre) no conceito de impostos.

³²⁶ Cfr. **Geraldo Ataliba** (*Hipótese ...*, cit.,..., pág. 116). No mesmo sentido, **Barros Carvalho** (*Curso ...*, cit.,..., pág. 32).

Na **CRFB/88**: “**Art. 145.** A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituir os seguintes tributos: I – impostos; II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados pelo contribuinte ou postos à sua disposição; III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. [...]”.

No **CTN**: Art. 77. “As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.”

³²⁷ Cfr. **Alberto Xavier**, *Manual de Direito Fiscal*, vol. 1, Lisboa, 1974, pág. 43. Na mesma direção, **Barros Carvalho** (*Curso ...*, cit.,..., pág. 33); **Soares Martínez** (cit.,..., pág. 36); **Saldanha Sanches** (cit., ..., pág. 20).

³²⁸ Não podemos deixar de mencionar um ponto relevante que desafia a visão brasileira da portuguesa. No ordenamento brasileiro, as **taxas** obedecem ao Princípio da Legalidade Tributária (as limitações ao

Mesmo em nossas apressadas linhas, convém, fixar o entendimento do que vem a ser os **empréstimos compulsórios** e as **contribuições especiais**. Podemos observar na essência jurídica do tributo o fato de ser este uma imposição aos governados, compulsória, portanto; pecuniária; em favor do Estado ou de pessoa por ele indicada (**parafiscalidade**); que não constitua sanção de ato ilícito. Assim, claramente, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais são tributos.

Da mesma forma, por exclusão, chegamos a mesma idéia: trata-se de receita derivada (não decorrente de seu próprio patrimônio), e não se trata de arrecadação de bens pecuniários vacantes, nem de multas ou coimas, nem de indenizações, nem de pecúnia *ex contractu*, e assim, não são alugueres, doações, juros, laudêmios, foros ou preços, muito menos se refere a fianças, cauções ou depósitos, nem a adjudicações ou confisco. Dessa vasta eliminação, apontamos uma conclusão: ou estamos diante de tributos ou de enriquecimento sem causa.

Por outro giro, nada impede que haja, no caso brasileiro (onde há um regime constitucional próprio para a matéria), imposto restituível, ou seja, **empréstimos compulsórios**, e muito menos que existam impostos ou taxas afetados a finalidades específicas e arrecadados por entidades paraestatais, com vistas a fins especiais – **contribuições parafiscais** (igualmente, no caso brasileiro, sujeitas a normas constitucionais específicas)³²⁹.

Da apertada síntese, podemos afirmar que, na “**instituição**” das **três espécies tributárias** – **impostos, taxas e contribuições de melhorias** (os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais se reconduzem, pois, às duas primeiras espécies), se verifica a manifestação do **Poder Tributário**.

poder de tributar, esculpidas em princípios do art. 145 da CRFB/88, aplicam-se, aos impostos e às taxas). Já no ordenamento português, o Princípio da Legalidade Tributária não é respeitado na instituição de taxas (Cfr. **Soares Martínez**, cit.,..., pág. 37; **Saldanha Sanches**, cit.,..., pág. 20), mas o Princípio Geral da Legalidade.

³²⁹ Cfr. **Sacha Calmon**, *Comentários ...*, cit.,..., págs. 10 e 11. Da mesma forma, o Professor **Barros Carvalho** (*Curso ...*, cit.,..., pág. 26 a 28) afirma a índole tributária dos empréstimos compulsórios e a eles acrescenta um *plus*, a necessidade de restituição ínsita ao conceito de empréstimo. Da mesma forma (pág. 36), afirma que as contribuições são tributos que, como tais, podem assumir a feição de impostos ou taxas. Na doutrina portuguesa observamos posições divergentes. Para o Professor **Soares Martínez** (cit.,..., pág. 40), pela obrigação de reembolso e pelo pagamento de juros, o empréstimo compulsório não cabe nos quadros de imposto (embora pelo caráter compulsório não se apresente também como empréstimo público), caracterizando, assim, categoria distinta. Também em posição diversa, vale a leitura de **Alcides Jorge Costa**, *Natureza Jurídica do Empréstimo Compulsório*, in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 70/1. Também diversamente pensa o Prof. **José Afonso da Silva** (*Curso ...*, cit., ..., pág. 646), para quem o empréstimo compulsório é uma forma de contrato de direito público. Lembremos, entretanto, no reforço da posição que adotamos como mais acertada, pelo menos para o caso brasileiro, que na CRFB/88, os empréstimos compulsórios seguem princípios tributários e encontram-se disciplinados no **art. 148** do Capítulo I (Do **Sistema Tributário Nacional**) do Título VI (Da Tributação e Do Orçamento).

4.4 - O Poder Tributário e as Pessoas Políticas competentes

A CRFB/88, como tivemos a oportunidade de ver, **não cria tributos**, porém, de maneira bem exaustiva e completa, apresenta-nos a solução para a problemática repartição de competências tributárias na Federação.

União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios recebem competência para exercer o Poder Tributário, e nesse sentido podem instituir impostos, taxas ou contribuições de melhoria. A CRFB/88, para tanto traça regras de repartição, sem o que não seria possível ordenar harmoniosamente o Poder de Tributar no Estado Federal.

Como bem assinala o Prof. **SACHA CALMON**³³⁰, o constituinte brasileiro declina expressamente os fatos jurídicos genéricos que podem servir de suporte à instituição de **taxas** (exercício regular do poder de polícia e prestação de serviços específicos e divisíveis), e os atinentes às **contribuições de melhorias** (realização de obras públicas), estabelecendo **competência comum** das pessoas políticas. Observada, portanto, a competência político-administrativa, a pessoa política que **atuar** (trata-se de tributos vinculados), desde que haja previsão legal da hipótese de incidência, ocorrendo, pois, o fato gerador, poderá cobrar o tributo.

No tocante aos **impostos**, a CRFB/88 não declina os fatos jurídicos genéricos, mas atribui competência, de forma privativa, sobre fatos específicos determinados. Os impostos são assim discriminados e enumerados por nome, *numerus clausus*, um a um, na CRFB/88 (registrando-se, porém, a competência residual da União, prevista no art. 154 - I).

Como se vê, o **sistema brasileiro de repartição de competências tributárias** é rígido, objetivo e exaustivo, adequado para se evitar conflitos de competência ou superposições tributárias, coerente com o federalismo brasileiro.

Assim, **Estados-Membros** e **Municípios** (e o **Distrito Federal**, exercendo as competências tributárias atinentes aos Estados-Membros e Municípios) exercem o Poder Tributário sem dependência ou subordinação a leis da União, porém, devendo obediência aos princípios e regras constitucionais e à lei complementar (nacional) prevista no art. 146 da CRFB/88 (normas gerais). Nesse sentido vem os **artigos 149, parágrafo único; 155 e 156 da CRFB/88**.

Observa-se, porém, que o constituinte não se limitou a anotar princípios, mas ao contrário, avançou na fixação de diversos aspectos da norma tributária, e ainda, muniu o legislador federal (fazendo as vezes de legislador nacional) de poderes limitadores do

³³⁰ Cfr. **Sacha Calmon**, *Comentários*..., cit.,..., págs. 3 e 4.

Poder de Tributar dos entes federados ³³¹, configurando assim, um **Poder de Tributar primário relativizado**, dos Estados-Membros e Municípios ³³².

4.5 - O Executivo e o Poder Tributário

As **Medidas Provisórias**, com **força de lei**, previstas no **art. 62 da CRFB/88** ³³³, apresentam-se como o principal mecanismo da União no domínio da atividade normativa tributária do Executivo. Considerando-se a necessidade de **urgência e relevância**, a questão se torna, na seara tributária, por demais controvertida.

Para o Prof. **BARROS CARVALHO** ³³⁴, os vocábulos são portadores de conteúdo de significação ampla e padecem de “anemia semântica”, impossibilitando um desenho mínimo do quadro admissível de acepções. Da mesma forma, o Prof. **RAUL MACHADO HORTA** ³³⁵ entende que o vocábulo “relevância” não dispõe de energia e evidência, sujeitando-se a avaliação subjetiva e discricionária. Entretanto, para doutrinadores do quilate do Prof. **SACHA CALMON** ³³⁶, os pressupostos de urgência e relevância apresentam força suficiente para afastar um rol de matérias do âmbito das medidas provisórias.

Em que pese, acreditarmos que, em um grande número de casos, os pressupostos supra são abertos e inadmitem uma restrição satisfatória das possibilidades de edição de medidas provisórias (zona ampla de incerteza), somos, em especial, na seara tributária, da opinião de que são dotados de força suficiente para afastar uma série de matérias ³³⁷.

³³¹ Existem diversos **mecanismos limitadores do Poder Tributário dos Estados e Municípios** expressos no texto constitucional: regras de imunidade; limitações de alíquotas por resolução do Senado Federal para o ITCD e ICMS (art. 155, § 1º, IV e art. 155, § 2º, V da CRFB/88); fixação de alíquotas do ICMS para operações interestaduais e de exportação (art. 155, § 2º, IV – com curiosa possibilidade de iniciativa do Presidente da República); fixação de alíquotas do ISS por lei complementar (art. 156, § 3º, I). Assim, para os principais tributos dos Estados-Membros e Municípios (ICMS, ITCD e ISS), o constituinte criou consideráveis mecanismos de limitação de competência, através da imposição de limites aos aspectos quantitativos das hipóteses de incidência.

³³² Ou como prefere **Casalta Nabais** (cit., ..., pág. 287): “poder originário subprimário”.

³³³ **Art. 62 da CRFB/88**: “Em caso de **relevância e urgência**, o **Presidente da República** poderá adotar **medidas provisórias**, com **força de lei**, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias.

Parágrafo Único. As medidas provisórias perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes.”

³³⁴ Cfr. **Barros Carvalho**, *Curso ...*, cit.,..., pág. 50.

³³⁵ Cfr. **Raul Machado Horta**, *Estudos de Direito Constitucional*, Belo Horizonte, Ed. Del Rey, 1995, pág. 581.

³³⁶ Cfr. **Sacha Calmon**, *Comentários ...*, cit.,..., pág. 310.

³³⁷ Nesse sentido **Mizabel Derzi**, *Medidas Provisórias – sua Absoluta Inadequação à Instituição e Majoração de Tributos*, in Revista de Direito Tributário, n° 45, jul/set/1988, págs. 130 a 141. Vale citar suas palavras: “O que ocorre, entretanto, é que a **relevância e urgência**, no **Direito Tributário**, mereceram disciplina constitucional própria. Enquanto as expressões, **relevância e urgência**, podem ter abrangência ampla, compreensão difusa e ambígua para os demais ramos jurídicos, no **Direito Tributário**, encontram determinação específica, regulação especial”.

Como se sabe, o exercício do Poder Tributário exige (salvo algumas exceções) a obediência aos princípios basilares do Direito Tributário da **Segurança, Não Surpresa e Anterioridade** ³³⁸. Como compatibilizá-los com a “urgência e relevância” das medidas provisórias ?

Busquemos socorro nos textos do Professor **GOMES CANOTILHO** ³³⁹, que elencam uma série de princípios que devem presidir a interpretação constitucional. Em primeiro lugar, em obediência ao **Princípio da unidade da constituição**, devemos buscar uma interpretação que evite contradições; em respeito ao **Princípio do efeito integrador**, deve-se arrancar da conflitualidade constitucionalmente racionalizada para conduzir soluções pluralisticamente integradoras, o que nos leva a afastar concepções conducentes a autoritarismos. Se a Constituição apresenta o princípio da anterioridade como limitação basilar ao Poder de Tributar e as medidas provisórias são urgentes, e mais, se sua eficácia e aplicação são imediatas, devemos afastar de pronto a antinomia das regras constitucionais, retirando da seara das medidas provisórias os tributos sujeitos ao princípio da anterioridade, em respeito ao princípio da unidade da constituição.

Assim, acatando o **Princípio da Harmonização**, buscando a **máxima efetividade** do princípio da anterioridade, sob pena de ofensa ao princípio do efeito integrador, devemos afastar, cabe frisar, da possibilidade de instituição de tributos por medida provisória, qualquer destes que estejam sujeitos ao Princípio da Anterioridade.

Apenas para eliminar qualquer dúvida, continuemos a análise utilizando os ensinamentos do professor de Coimbra. Se o **Princípio da Conformidade Funcional** tem em vista afastar, em sede de concretização da constituição, a alteração da repartição de funções constitucionalmente estabelecidas, não se podendo chegar a um resultado que subverta o esquema organizatório-funcional, em respeito ao Princípio da Legalidade Tributária, acatando a supremacia do “Parlamento”, somos forçados a extirpar a adoção dessas medidas desse campo, mais uma vez.

Assim, só nos resta três hipóteses de tributos liberados do princípio da anterioridade e que a Constituição dessa forma tem como possivelmente urgentes: o imposto extraordinário de guerra externa (previsto no art. 154 – II, e que a CRFB/88 subtraiu da anterioridade no art. 150, § 1º) e o empréstimo compulsório do art. 148 – I (excluído o do art. 148 – II, que a CRFB/88 sujeitou ao princípio da anterioridade) ³⁴⁰.

Quanto as **contribuições sociais**, que a CRFB/88 determina noventa dias para serem exigidas, torna-se desnecessário tecer maiores comentários, pois o constituinte

³³⁸ Nesse sentido, a Professora **Mizabel Derzi** (em nota de atualização da obra de Aliomar Baleeiro, *Limitações...*, cit.,..., pág. 83), afirma que a lei que institui tributos no Brasil tem a sua aplicabilidade adiada, por força do princípio da anterioridade. Se as medidas provisórias têm eficácia e aplicação imediata, desde a sua edição, e inexistente qualquer discricionariedade para adiar sua aplicabilidade, por imperativo constitucional, é de prevalecer a necessidade da previsão, de conhecimento antecipado e antecipatório, de planejamento dos encargos fiscais, sobre o imediatismo das medidas provisórias.

³³⁹ Cfr. **Gomes Canotilho**, *Direito ...*, cit., ..., págs. 1096 a 1109.

³⁴⁰ No entendimento do Prof. **Sacha Calmon** (*Comentários ...*, cit.,..., págs. 310 e 311), apenas admite-se medidas provisórias para os tributos do art. 154 – II e art. 148 – I.

afastou a anterioridade comum, mas estabeleceu expressamente o prazo certo mínimo de 90 dias. Aqui, pelas mesmas razões acima, mais fortemente ainda, é de se afastar a alegação de urgência, pois o prazo foi cravado pela CRFB/88. Antes de enunciarmos a terceira hipótese, que falta, debruçemo-nos sobre as duas primeiras.

Será que realmente é possível a instituição desses dois tributos supra citados por medida provisória? Quanto ao **tributo do art. 148 – I**, a CRFB/88 determina a instituição por lei complementar. Especificou lei complementar se referindo à **forma “lei complementar”** e não a “lei” no sentido de ato legislativo. O constituinte foi claro. Coubesse medida provisória não se teria cravado a forma de lei complementar, que à propósito exige **quorum especial** para aprovação. Natural, assim, que não se admita medida provisória onde a CRFB/88 exigiu lei complementar³⁴¹. O Prof. **BARROS CARVALHO** reforça a tese com o argumento de que seria absurdo supor que medidas provisórias pudessem prescrever as disposições relativas à elaboração, redação, alteração e consolidação das leis (art. 59, parágrafo único da CRFB/88), que exigem lei complementar para a disciplina.

Cabe juntarmos a esse argumento a lembrança de que o constituinte afastou das mãos do Presidente da República a possibilidade de lei delegada (art. 68, § 1º da CRFB/88), em matérias que a CRFB/88 exige lei complementar. Se o constituinte afastou forma mais legítima e mais democrática de manifestação legislativa, certamente que não entregaria a matéria ao campo das medidas provisórias³⁴². Ainda, cumpre ressaltar que em casos de guerra externa a Constituição já admite a criação de impostos extraordinários e não especificou quantos e nem sequer impôs limitações ao aspecto quantitativo da norma. Admitamos, dessa forma, somente o tributo do **art. 154 – II**, que vê reforçada, assim, a sua faceta de extraordinário.

Resta-nos uma terceira hipótese de exceção ao Princípio da Anterioridade. Seriam os tributos da União: **Imposto sobre a Importação, Imposto sobre a Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários**. Nesses casos, por força do **art. 150, § 1º** da CRFB/88, o constituinte excepcionou a observância do princípio da anterioridade.

Para além da exceção citada, a CRFB/88 (**art. 153, § 1º**) faculta ao Executivo, atendidas as condições e limites estabelecidos em lei, alterar suas alíquotas. De uma forma ou de outra, não vejo razões de peso que possam impossibilitar a adoção de medidas provisórias nesses casos de “instituição” de tributos. Mesmo por decreto do Presidente da República seria possível alterar as alíquotas desses impostos, uma vez que amenizou-se a rigidez do Princípio da Legalidade Tributária para esses casos. Se pode fazê-lo por **decreto**, por que o Presidente da República não poderia querer subordinar a questão à apreciação do Congresso Nacional, por qualquer razão política relevante,

³⁴¹ Cfr. **Barros Carvalho**, *Curso ...*, cit., ..., pág. 56. No mesmo sentido **José Afonso da Silva** (*Curso ...*, cit., ..., pág. 504).

³⁴² É digno de nota o fato de que, ao contrário das medidas provisórias, o Congresso Nacional se manifesta previamente nas leis delegadas. Ainda, a matéria pode ser apreciada pelo Congresso Nacional após a elaboração da referida lei pelo Executivo, nos termos do art. 68, § 3º da CRFB/88, como também o Legislativo pode alterar o seu conteúdo através de lei ordinária posterior.

como por exemplo, pelo fato de se querer maior legitimidade para um aumento na carga tributária, ou mesmo para compartilhar a responsabilidade ?

Há que se registrar, porém, um geométrico aumento no volume de medidas provisórias, em especial para tributos da União que exigem lei ordinária, em prejuízo do mecanismo mais adequado e democrático, que seria o das leis delegadas.

Quanto às demais pessoas políticas (Estados-Membros, o Distrito Federal e Municípios), elas devem criar os seus tributos por lei de seus órgãos legislativos (Assembléias Legislativas, Câmaras Municipais, Câmara Legislativa) não dispondo do mecanismo de instituição de tributos por Medida Provisória, podendo, porém, fazê-lo por lei delegada (desde que previsto na Constituição Estadual).

Em resumo, podemos afirmar que é admissível o exercício, pelo Executivo das pessoas políticas, do **Poder Tributário**, em casos bem restritos.

4.6 - O Princípio da Tipicidade Tributária

Como já tivemos a oportunidade de mencionar, para o Direito Fiscal, o **Princípio da Legalidade Tributária** é o instrumento, no Estado de Direito, de revelação e garantia da Justiça e Segurança Tributária. Não se admite, portanto, que a “instituição” de tributos se dê pelos costumes ou pelo regulamento, mas por lei, salvo exceções constitucionais bem restritas, como também já vimos.

No **Direito Administrativo**, em geral, é indispensável que o exercício do Poder de Polícia encontre fundamento na lei, mas a lei não tem de fornecer de forma exaustiva, necessariamente, todo o critério de decisão do caso concreto.

Como nos ensina o Prof. **SÉRVULO CORREIA**³⁴³, é certo que a habilitação para a produção do ato administrativo (como também para o regulamento administrativo) implica sempre uma **tipificação mínima de seu conteúdo**, porém, entendemos que, via de regra, o Direito Administrativo se satisfaz com uma “**legalidade substancial relativa**”.

No **Direito Tributário**, entretanto, a doutrina aponta para uma necessidade de “**legalidade substancial absoluta**”, ou seja, a lei deverá não apenas ser o fundamento da conduta administrativa, mas deve, em regra, fornecer o próprio critério

³⁴³ Cfr. J. Manuel **Sérvulo Correia**, *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, Coimbra, Ed. Livraria Almedina, 1987, págs. 310 a 313. Como assinala o autor: “A norma não pode limitar-se a atribuir competência para a prática de quaisquer actos administrativos sobre certa matéria. Isto equivaleria a conceder poderes ilimitados à Administração.[...] Em suma, a norma atributiva de competência tem de identificar suficientemente o poder que confere a determinado órgão. Para tanto, tem de definir o conteúdo típico do poder, muito embora, quando haja discricionariedade, o tipo possa ser aberto”.

de decisão no caso concreto, independentemente de qualquer valoração pessoal do aplicador³⁴⁴.

E é por isto que a doutrina tributária construiu o chamado “**Princípio da Tipicidade**”, que, em resumo, quer dizer que todos os elementos essenciais dos tributos devem ser definidos em lei, ou seja, a lei não deverá apenas traçar as diretrizes gerais do tributo, mas deverá ela mesma definir os elementos básicos e estruturais – todos os aspectos essenciais da norma tributária devem vir expressos na lei.

Com maior acerto, entretanto, sinaliza a Prof. **MIZABEL DERZI** que não há ramo do direito que não permita a passagem por tipos (tipos abertos), mesmo quando a segurança jurídica exija a modelagem de conceitos (conceitos fechados, classificatórios). Não se pode falar em exclusivismo, mas em **tendências**, em primazia de uma sobre outra forma de raciocínio³⁴⁵.

Assim, no Direito Administrativo, razões de utilidade, conveniência, economia, praticabilidade, eficácia, isonomia e justiça, sem podermos nos esquecer do papel de reforço desempenhado pelos costumes, regulamentações e praxes administrativas, tendem a favorecer a admissão da atribuição, pela lei, ao Poder Executivo, de uma

³⁴⁴ Para o Prof. **Alberto Xavier** (*Os Princípios ...*, cit., ..., págs. 38 e 39), o legislador, diante do princípio constitucional da estrita legalidade, deve **excluir o subjetivismo** na aplicação da lei fiscal, e isto envolve de um lado a **proibição da analogia**, e de outro, a **proibição da discricionariedade**. O autor visualiza que as imposições de segurança jurídica exprimem-se em sua máxima intensidade no Direito Tributário, uma vez que a legalidade estrita é a que melhor se coaduna com os princípios em que se assenta uma livre economia de mercado, com a propriedade privada, com a iniciativa privada ou com o regime de concorrência.

Na mesma direção, o Prof. **Bernardo de Moraes** (cit., vol. II, ..., pág. 96) afirma que a tipicidade no Direito Tributário é rígida, cerrada, definidora de todos os elementos essenciais de modo exaustivo. Para o autor, a tipicidade oferece, como decorrência, a proibição de discricionariedade quanto aos elementos essenciais do tributo – “*O Poder Executivo não pode completar a lei tributária*”.

Para Diogo Paredes **Leite de Campos** (*Evolução e Perspectivas do Direito Fiscal*, in Revista da Ordem dos Advogados, ano 43, Lisboa, dezembro de 1983, págs. 645 a 675), a certeza da tributação, nos Estados Contemporâneos, traduz-se na legalidade do imposto, na exclusão de conceitos indeterminados e da discricionariedade da Administração.

Dentre vários outros autores, o Prof. **Sacha Calmon** (*Comentários ...*, cit., ..., págs. 283 a 285) entende que a norma jurídica tributária deve ser rigorosamente legislada e por inteiro, o que envolve o descritor e o prescriptor. A tipicidade tributária, para o autor, deve ser cerrada para evitar que o administrador ou o judiciário possam interferir em sua modelação pela via interpretativa ou integrativa – “[...] a idéia tipificante abomina o concurso da administração e do judiciário na estruturação da lei fiscal”.

Para o Prof. **Soares Martínez** (cit., ..., pág. 108), da mesma forma, a tributação resulta da verificação concreta de todos os pressupostos tributários previstos na lei fiscal. Como afirma, “*Da legalidade no Direito Fiscal resulta também a tipicidade do imposto*, [...]”.

Desde **Otto Mayer** (cit., ..., pág. 316), prevalece a idéia de que o imposto, como intervenção, carece evidentemente de fundamento legal. Além disso, para o autor, deve ser disciplinado juridicamente sem a concessão de qualquer discricionariedade.

³⁴⁵ Cfr. **Mizabel Derzi**, *Direito ...*, cit., ..., págs. 56 a 66. Para a autora, “[...] mesmo quando a Ciência do Direito cria apenas conceitos abstratos, fechados, fracassa na prática e só obtém conceitos que brigam com a realidade jurídica”.

Cumprir registrar que a autora nos ensina que, à medida que se criam ordens flexíveis, abertas à realidade (tipos mais abertos), enfraquece-se a segurança jurídica em favor da justiça individual, e com o fechamento do tipo, trabalha-se no sentido de atribuir maior grau de certeza na aplicação da norma, mas em prejuízo da igualdade material individual.

esfera criadora mais ampla, favorável a construção de tipos mais abertos, que possibilitem ao Legislativo partilhar sua vontade com a da Administração Pública.

No Direito Tributário e no Direito Penal ³⁴⁶, o legislador procura exaurir, na forma legal, o conteúdo da vontade do ato de execução, fechando, tendencialmente, as portas para qualquer valoração por parte do aplicador da lei.

O Princípio da Tipicidade é aceito, com esses contornos, pela maioria da doutrina brasileira, que vê seu respaldo no **art. 97 do CTN** e no **art. 146, III da CRFB/88** (já mencionados). Assim, entende-se que todos os elementos essenciais necessários à fixação da prestação tributária são objetos de “tipificação” taxativa e exclusiva ³⁴⁷.

Exatamente neste momento cabe perguntar se para todo o tradicional domínio do Direito Tributário cabe essa Legalidade Tributária, específica, reforçada. A resposta não poderia deixar de ser negativa.

Para além das normas de “instituição dos tributos”, o Direito Tributário perde sua identidade (ou pretensa autonomia) e transborda de forma incontestável para o Direito Administrativo.

Em nada diferem as imposições das ditas “obrigações tributárias acessórias” das demais restrições impostas pelas demais polícias especializadas. Da mesma forma, exceto pela elevada qualificação exigida dos agentes, nada de tão diferente podemos observar na essência da Fiscalização Tributária que a afaste da fiscalização ambiental, por exemplo. O mesmo pode ser dito acerca das penalidades tributárias.

Se o **Direito Tributário é um ramo autônomo** (e isso questionamos ³⁴⁸), ele só o será no que disser respeito às normas de “instituição” de tributos – só aí os seus princípios têm alguma especificidade; só aí se manifesta o **Poder Tributário**.

³⁴⁶ Nesse sentido, **Alberto Xavier** (*Os Princípios ...*, cit., ..., pág. 69) registra que o Direito Fiscal, por necessidade de servir de instrumento de defesa dos particulares contra o arbítrio da Administração, conformou o Princípio da Estrita Legalidade, que reveste um conteúdo mais restrito do que o geralmente aceito pelo Direito Administrativo, mais próximo daquele que vigora no âmbito do Direito Penal.

³⁴⁷ Conforme **Alberto Xavier** (*Os Princípios ...*, cit., ..., pág. 91), no Direito Fiscal, a tipologia é dominada pelo **princípio da taxatividade** e pelo **princípio do exclusivismo** (os elementos do tipo devem ser necessária, e simultaneamente suficientes, para a produção do efeito jurídico em causa). Para além desses princípios, entende que a tipicidade da tributação exige que o conteúdo da decisão se encontre rigorosamente determinado na lei (**princípio da determinação**). O autor chega a afirmar que ao legislador ordinário é **vedado a utilização de conceitos jurídicos indeterminados**, em matéria de incidência e isenções.

³⁴⁸ Cumpre aqui registrar a posição do renomado professor brasileiro **Geraldo Ataliba** (*Hipótese ...*, cit., ..., pág. 38), para quem “cientificamente, não há distinção possível entre a matéria tributária e a administrativa, porque ontologicamente os respectivos sistemas de normas obedecem ao mesmo regime, informam-se pelos mesmos princípios gerais e adotam as mesmas categorias e institutos gerais. São relações entre parte e todo. Didática e praticamente, se convencionou discernir a parte (**Direito Tributário**), pelo isolamento do instituto fundamental daquele (o tributo). Reconhece-se o subsistema Direito Tributário, **dentro do sistema positivo de Direito Administrativo**. Em torno desta noção se construiu a ciência do Direito Tributário, com autonomia didática, [...]”.

Da mesma forma, o Prof. **Freitas do Amaral** (*Direito ...*, vol. I, cit., ..., pág. 167) entende que o Direito Fiscal tem apenas autonomia pedagógica, e portanto, trata-se de subramo especial do Direito

Fora desses domínios, trata-se do tradicional e comum Poder de Polícia, e nada mais. Não se pode, nesses domínios, falar sequer em princípios tributários específicos.

Se é discutível a possibilidade de abertura dos tipos das normas de incidência tributária, isso não será objeto de polêmicas nos domínios do Poder de Polícia Administrativa Fiscal, onde não podemos detectar qualquer peculiaridade impeditiva de relevo.

4.7 - Limites ao exercício do Poder Tributário

A **Constituição Brasileira de 1988**, além de estabelecer uma **rígida discriminação das competências** das pessoas políticas para a “instituição” de tributos, elenca, *numerus clausus*, os **impostos** passíveis de onerarem o universo de administrados. Porém, a CRFB/88 foi além, apresentando em seu **art. 150**, minucioso rol de **limitações constitucionais ao Poder de Tributar**, sem contudo ser exaustiva, admitindo o estabelecimento, pelas pessoas políticas, de outras garantias aos contribuintes.

Não caberia nessas curtas linhas proceder a uma análise minuciosa dos limites constitucionais ao Poder Tributário, matéria essa já estudada e reestudada exaustivamente por doutrinadores tributários de renome internacional, como ALIOMAR BALEEIRO, GERALDO ATALIBA, SACHA CALMON, ALBERTO XAVIER e diversos outros de tão intenso brilho.

Já havendo avaliado os Princípios da Legalidade Tributária e o da Tipicidade, mesmo que apenas com a brevidade compatível com os interesses de nossos estudos, podemos, apenas a título ilustrativo, elencar os **principais princípios tributários** apontados pela doutrina brasileira: princípio da anterioridade da lei tributária (art. 150-III, b), princípio da irretroatividade (art. 150, III, a), princípio da igualdade jurídica tributária (art. 150, II), princípio da tributação segundo a capacidade contributiva (art. 145, § 1º), princípio do não-confisco (art. 150, IV), princípio da

Administrativo. Na mesma direção, Celso Antônio **Bandeira de Mello** (*Elementos de Direito Administrativo*, 1980, págs. 3 a 25); Marcelo **Rebello de Sousa** (*Introdução* ..., cit., ..., pág. 259); **Cardoso da Costa**, **K. Tipke**, **Vieira Andrade** e **Casalta Nabais** (cit., ..., pág. 382).

Para além das discussões que se travam em torno da autonomia ou não do Direito Tributário, não raro encontramos afirmações no sentido de que o Direito Fiscal deveria ser regido por regras de interpretação peculiares ao ramo. É exatamente esta questão que merece ser, desde já, afastada. Se no passado, o Direito Tributário já foi visto como direito excepcional, com normas de exceção, que exigia “hermenêutica especial”, nos dias de hoje, como nos ensina Alfredo **Augusto Becker** (cit., ..., pág. 100), a existência de método especial de interpretação, ou modo diferente de a proceder, são questões superadas, uma vez que as leis tributárias são regras jurídicas com estrutura lógica e atuação dinâmica idênticas às das demais regras jurídicas e, desta forma, **admitem os mesmos métodos de interpretação jurídica**.

uniformidade geográfica (art. 151, I), princípio da imunidade recíproca (art. 150, VI, a), Princípio da Praticabilidade, etc..

Apenas por não ser usual a sua invocação, vale destacar o **Princípio da Economia**. Este princípio de fácil percepção na seara do que podemos chamar de Direito Administrativo Fiscal, ou melhor, na disciplina do exercício do Poder de Polícia Administrativa Fiscal, também se faz presente como limitação ao exercício do Poder Tributário.

Como bem assinala **DIOGO LEITE DE CAMPOS**³⁴⁹, o imposto deve ser estruturado de modo a acarretar para os contribuintes os menores sacrifícios possíveis, para além da soma que ingressa no Tesouro.

Portanto, ao exercer o Poder Tributário, o legislador deve desenhar a hipótese de incidência com vistas a atender a tal desiderato, tendo, pois, em conta, não apenas a capacidade contributiva, igualdade, praticabilidade, mas também, um menor ônus adjacente para o contribuinte.

Podemos, assim, dizer, que no exercício do Poder Tributário é necessário todo um esforço no sentido de se criar um imposto eficaz, tanto para a Administração (de acordo com o Princípio da Praticabilidade), como para o contribuinte (Princípio da Economia).

³⁴⁹ Cfr. **Diogo Leite de Campos**, *Evolução ...*, cit., ..., pág. 646.

5. O Poder Tributário Extrafiscal

Não é desconhecido o fato do Direito Tributário, mesmo na conformação de seus princípios específicos, já haver, no **Estado Social Tributário de Direito**, absorvido as exigências de justiça social, liberdade, fraternidade e solidariedade.

Já não se admite, nos dias de hoje, uma estrutura tributária preocupada exclusivamente com o maior fluxo possível de recursos para os cofres públicos, inteiramente alienada do papel social que o Estado deve cumprir.

E assim, para o passado já se põe as doutrinas econômicas que defendiam a **neutralidade absoluta da tributação**, em prol da tão falada MÁXIMA DE EDIMBURGO: *"Leave them as you find them"*.

A Constituição Brasileira de 1988 não se mostrou insensível a esses apelos e moldou a sua estrutura tributária nessa direção. O **art. 153, § 2º, I**, da CRFB/88 determina que a progressividade deve estar presente no Imposto de Renda, o que afasta a proporcionalidade e a neutralidade, favorecendo, assim, a correção de disparidades econômicas através do mecanismo tributário.

Também, o **art. 145, § 1º**, determina o princípio da gradação da carga dos impostos segundo a capacidade econômica dos contribuintes, o que abre a possibilidade de utilização da progressividade em outros impostos.

Assim, podemos verificar que, no cerne da própria "instituição" dos impostos, não é mais possível deixar de lado interesses ou finalidades extrafiscais³⁵⁰; **não é mais razoável se entender ou designar um tributo como puramente fiscal**, como se fosse possível dissociar as inspirações econômicas, das considerações políticas e sociais que justificaram a própria criação do tributo.

Por outro giro, se a "fiscalidade" aponta para uma finalidade preferencial de abastecer os cofres públicos, é razoável o seu entendimento como contraface da concretização de uma ou diversas necessidades ou interesses públicos.

Em outro caminho, a extrafiscalidade, já se apresenta como a utilização do mecanismo tributário com a finalidade direta de perseguir objetivos outros que não os meramente arrecadatórios, ou seja, outros interesses sociais, políticos ou mesmo econômicos, são buscados **diretamente** através do manejo da tributação.

³⁵⁰ À propósito, nesse sentido, Diogo **Leite de Campos** (*Evolução ...*, cit., ..., págs. 650 e 651) afirma: *" a diminuição das desigualdades, compreendida em termos de repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos, deverá presidir a intenção do sistema fiscal e do imposto sobre o rendimento pessoal. [...] Saber se a diminuição das desigualdades é ou não prosseguida na realidade pelo direito fiscal português, e em que medida o é, eis um problema que se prende com o anterior, da efectiva progressividade do sistema de impostos"*.

Como exemplo podemos citar os chamados “*impostos ecológicos*” sobre empresas poluidoras, que possibilitam a utilização de tributos com a finalidade primeira de preservação do meio ambiente. Também, o *Imposto Territorial Rural*, que incide de forma mais dura sobre imóveis de baixa produtividade, ou que descumpram a sua função social.

Há, porém, que se considerar que **não podemos dizer que exista fiscalidade pura ou extrafiscalidade pura**, pois, os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro ³⁵¹.

O **Poder Tributário** se exprime naquela atuação estatal consistente na restrição da propriedade, em benefício do interesse público. Sob a ótica da fiscalidade, busca-se conseguir um adequado fluxo de recursos para a realização subsequente de prestações, e desta forma, a tributação aparece como contraface da realização de uma ou mais prestações subsequentes, sem se atar diretamente a uma específica. Assim, a relação entre a “atuação agressiva” e a de “prestação” mantêm-se em **relação indireta**, sendo que estas não ocorrem necessariamente de forma simultânea. Torna-se necessário fazer, porém, duas considerações.

A primeira se refere ao fato da Constituição Brasileira de 1988, ao tratar das Finanças Públicas, e mais especificamente dos Orçamentos, em seu **art. 167, IV**, estabelecer que é **vedada a vinculação da receita de impostos** a órgãos, fundos ou despesas ³⁵².

Da leitura do dispositivo supra, podemos concluir que tal vedação não se aplica às **taxas e contribuições**, que podem perfeitamente se achar diretamente atadas a uma ou mais atividades de prestação. Nestes dois casos, a atividade de prestação e sua necessária medida “agressiva” antecessora, face e contraface da realização do bem comum, podem se achar em **referência direta**. E é nessa seara que a tributação pode se mostrar mais transparente e controlável.

Como exemplo, podemos citar o interessante caso da Província canadense de Quebec, que estabeleceu um tributo diretamente vinculado à participação de atletas daquela província nas Olimpíadas. Uma vez que o tributo foi votado e assim foi expressa a vontade popular de ter atletas no evento, o mesmo foi exigido, com a vantagem do contribuinte, ao pagá-lo, ter plena ciência de que aquele numerário estava diretamente associado àquela prestação. O exercício do Poder Tributário e a atividade pública de prestação estão, aí, em conexão direta e imediata. Ao exigir aquele tributo, a Administração estará promovendo a participação de atletas canadenses nas Olimpíadas.

³⁵¹ Cfr. **Barros de Carvalho**, *Curso ...*, cit., ..., pág. 150.

³⁵² **Art. 167 da CRFB/88.** “Art. 167. São vedados: [...] IV – A vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os artigos 158 e 159, a destinação de recursos para a manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado pelo artigo 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, prevista no artigo 165, § 8º, bem assim o disposto no § 4º deste artigo; [...]”.

Porém, é sabido que o Estado apresenta um custo operacional para a sua máquina e uma série de atividades que se relacionam de forma apenas mediata com os anseios primeiros da comunidade, como os serviços diplomáticos, trabalhos de pesquisa científica, etc.

Estas atividades mediatamente relacionadas, porém, não deixam de ser ingredientes da prestação de benefícios à coletividade, e portanto, estão claramente na faceta “prestação”.

O dispositivo constitucional supra mencionado pretende assegurar a contraface dessas atividades, que não são percebidas tão facilmente pela coletividade, mas que não perdem, por isso, a sua importância e utilidade social. Nessa direção, o Poder Tributário é exercido como contraface dessas e de outras atividades públicas de prestação.

Uma segunda consideração diz respeito à **competência para exercer o Poder de Polícia** e a **competência para prestar o benefício**. Na promoção do bem comum, de forma indissociável, o Estado exerce, em algum momento, o seu Poder de Polícia, por um lado, e por outro, atende às necessidades sociais.

A questão, porém, ganha mais uma vez complexidade se tomarmos por referência a estrutura de um estado federal. É possível que a faceta “agressiva” do Poder Tributário esteja na competência de uma pessoa política e a “constitutiva” em outra. Em verdade, isso se dá em virtude da descentralização política das atividades a cargo do Estado, e por força da atribuição constitucional de competências.

É possível, portanto, que os recursos necessários a prestação do serviço de saúde pelo município, por exemplo, provenham da transferência de recursos financeiros obtidos pelo Estado-Membro, que exerceu o seu Poder Tributário.

Exatamente pela possibilidade de não estar direta e imediatamente atado ou associado a uma atividade de prestação é que o Poder Tributário tem suas cores específicas. É por isso que a atuação do Poder de Tributar é especialíssima, e sem os devidos cuidados pode perder a sua identidade de contraface da prestação de benefícios à comunidade.

Os tributos, como sabemos, podem também ser instrumentos ou mecanismos de atuação do Poder de Polícia, com finalidades diversas. Como nos lembra RUY BARBOSA NOGUEIRA³⁵³, por meio de tributos, é possível fomentar uma atividade, restringi-la, ou mesmo impedir uma atividade ilícita.

A doutrina norte-americana costuma distinguir os impostos fundados no Poder Tributário (*taxing power*), dos fundados no Poder de Polícia (*police power*). Em verdade, o que ocorre é a divisão dos tributos em “puramente fiscais”, em oposição aos “tributos com funções extrafiscais”³⁵⁴.

³⁵³ Cfr. Ruy Barbosa Nogueira, cit., ..., pág. 182.

³⁵⁴ Nesse sentido Aliomar Baleeiro, *Direito* ..., cit., ..., págs. 347 a 349; e, *Limitações*..., cit., ..., págs. 543 a 546.

A dificuldade, porém, reside no fato de que, no mesmo tributo, por vezes, o **Poder de Tributar** e o **Poder de Regular**³⁵⁵, se acham consorciados. Assim, por exemplo, ao se tributar o cigarro ou bebidas alcoólicas com elevadas alíquotas, poderíamos perguntar até que ponto está o exercício do Poder de Polícia e até que ponto está o exercício do Poder Tributário? Se o Estado eleva as alíquotas dos referidos impostos é possível avaliar, com precisão até que ponto isto se deu por interesses fiscais ou extrafiscais?

O fato mais curioso é que uma imposição tributária dita extrafiscal pode servir ainda de contraface a realização de outros interesses públicos, na medida em que o dinheiro arrecadado se associa, também, à prestação e realização de outros interesses coletivos.

Por outro lado, a tributação é um poderoso instrumento de realização do bem comum e a sua **dosagem** pode servir a um determinado interesse público de forma determinante. Ao **isentar** determinados bens, ao **reduzir a alíquota** de impostos sobre determinadas operações, ou ao **incrementar o percentual de incidência de determinado tributo**, pode-se favorecer o alcance de determinado fim público de forma direta.

Nessa direção, a Constituição Federal estabelece em seu **art. 182, § 4º, II**, que o proprietário do solo urbano que não promover o seu adequado aproveitamento pode ser “**penalizado**” com o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana progressivo, no tempo. Portanto, abre-se a **possibilidade de utilização da tributação como penalidade** pela desobediência da política de desenvolvimento urbano, ou melhor, pela contrariedade à função social da propriedade. Trata-se, em verdade, de utilização, mais uma vez, da tributação, como instrumento da prossecução de determinado interesse público diretamente, ou seja, da “instituição” de tributo com finalidade extrafiscal.

Portanto, no exercício do **Poder Tributário Extrafiscal** assiste-se a utilização da tributação como instrumento de realização de determinado interesse público, diretamente.

Se, em regra, no exercício do **Poder Tributário**, o Estado limita liberdades e a propriedade, como contraface de um ou de diversos interesses públicos, de forma mediata, no manejo do **Poder Tributário Extrafiscal**, a tributação serve, de forma imediata, a um determinado fim.

Não podemos, também, desconhecer que, já na sua origem, a tributação (mesmo a de conotação fiscal mais forte) pode proporcionar, através de alíquotas progressivas, uma maior justiça na redistribuição de rendas, o que também vai de encontro ao interesse público de justiça social, extrafiscal.

³⁵⁵ Como prefere Ruy Barbosa Nogueira, cit., ..., págs. 181 a 183.

Como se vê, em realidade, o exercício do Poder de Polícia no campo da tributação, atende simultaneamente a diversos interesses públicos, tanto pela ótica da fiscalidade, como pela ótica da extrafiscalidade.

Assim, nos casos em tela, o **poder estatal manifestado**, na realidade, **é um só** – é o **poder constitucionalmente atribuído** de limitar liberdades e a propriedade de pessoas, **através da “instituição de tributos”**, visando a realização de determinadas **finalidades** de interesse público. Estas finalidades públicas é que são diversas e são atendidas pelo exercício do **Poder de Polícia Tributário lato sensu**, de forma *mediata* ou *imediate*.

Cumprе ressaltar que, o manejo do Poder de Polícia através da “instituição” de tributos, para atender finalidades extrafiscais, é limitado, uma vez que a CRFB/88 determina, no **art. 150 – IV**, que é vedado utilizar tributo com efeito de **confisco**.

Também, cabe observar que a utilização de tributos com finalidade extrafiscal não exige dispositivos constitucionais especiais e a sua possibilidade de instituição, usual, comum e esperada, decorre da própria lógica e essência do Estado Social ³⁵⁶.

Entretanto, **não há um regime especial** para a utilização de tributos com finalidade extrafiscal, embora, por vezes, por esta razão, a efetividade da aplicação dos referidos tributos afaste-se da ideal. Portanto, todos os tributos devem reverência aos mesmos princípios e regras normais, estabelecidos sob a ótica da fiscalidade.

³⁵⁶ Nesse sentido, **Casalta Nabais**, cit., ..., pág. 695.

6. O Poder de Polícia Fiscal

6.1 - O Poder de Polícia Fiscal e o Poder Tributário

Como já mencionamos, embora sem merecer os favores da doutrina tributária, acreditamos que não há como considerar a imposição, pelo Estado, de deveres ditos “acessórios”, como uma das manifestações do Poder Tributário (*stricto sensu*).

Não há como confundir os princípios e regras que disciplinam estes deveres com os das imposições tributárias. Não há como tentar enxergar estas manifestações do Poder de Polícia com as lentes exclusivas do Direito Tributário, uma vez que a disciplina dessas figuras está, por demais, nos domínios do **Direito Administrativo**.

Historicamente, o fenômeno tributário foi afastado das fileiras “comuns” do direito público. Em primeiro lugar, como já mencionamos, o “consentimento” para a criação de tributos foi praticado, antes mesmo da própria conformação da legalidade tal como conhecemos hoje. E foi assim que a matéria foi das primeiras a ser excluída do chamado Poder de Polícia do soberano absolutista.

Em segundo lugar, com o Estado de Direito, enquanto se buscava consolidar os limites da ação do Estado, através do Princípio da Legalidade, a matéria fiscal já se via às voltas com a necessidade de agravar o princípio e caminhar rumo a exclusão tendencial da discricionariedade administrativa dos domínios tributários.

Por outro lado, a própria idéia do que vem a ser “Poder de Polícia” se alterou e teve de se adaptar ao novo modelo de Estado e às novas exigências do Estado Intervencionista.

Assim, não concebemos, hoje, a confusão que a matéria provoca e entendemos que a tentativa de manter a disciplina desses deveres, nas fronteiras do Direito Tributário, só vem conseguindo agravar a incompreensão do tema.

Como sabemos, o Poder Tributário não vem desacompanhado de um **complexo de poderes** à disposição da pessoa política tributante, capaz de possibilitar a imposição de deveres aos particulares, com o fim de conseguir o adequado fluxo de recursos para os cofres públicos.

Nesse complexo de poderes compreendem-se os poderes do Estado-Legislator (que se manifestam na criação das chamadas “obrigações acessórias”, por exemplo) e os Poderes do Estado-Administração, como nas funções fiscalizadoras e arrecadoras (**Poder de Polícia Administrativa Fiscal**).

Embora a doutrina englobe o Poder de “instituir” tributos e este complexo de poderes no termo “**Poder Tributário**”, este apresenta-se com características bem distintas do **Poder de Polícia Fiscal**.

Fixemos, inicialmente, a idéia do que podemos chamar de “**Poder de Polícia Fiscal**”: poder de limitar liberdades dos indivíduos, de forma a assegurar o efetivo e adequado fluxo de recursos derivados para os cofres públicos.

Como já frisamos, a tributação é a contraface da prestação de um benefício à coletividade, portanto, a idéia do tributo está necessariamente associada à realização do bem comum, ao interesse público. E nesse sentido, as idéias de fluxo de recursos e de interesse público se misturam e se completam, de forma inseparável.

Assim, o exercício do **Poder de Polícia Fiscal** encontra a sua razão de ser na própria busca da **correta tributação**, eficaz, isonômica, justa, adequada. Por isso, a imposição de limitações busca favorecer o **interesse público** de suficiente, adequada e justa tributação.

Enquanto o **Poder Tributário** busca, em primeira vista, a própria tributação, o **Poder de Polícia Fiscal** visa assegurar essa justa tributação. No exercício de um, “institui-se” tributos; no do outro, impõe deveres para assegurar a tributação. O segundo existe para favorecer e garantir o exercício do primeiro, entretanto, eles são nitidamente **distintos**.

Porém, não há como se esquecer que a tributação tem também a sua **ótica extrafiscal** e aqui, também, o mecanismo do Poder de Polícia Fiscal mostra-se necessário. Não tem cabimento, assim, nessa seara, trabalharmos com a idéia de adequado fluxo de recursos. Aqui, o Poder de Polícia Fiscal visa assegurar prioritariamente a realização de **outro interesse público**, que se utiliza do mecanismo da tributação.

Ainda, no que diz respeito ao interesse de “adequado fluxo de recursos para os cofres públicos”, cabe-nos ressaltar, incisivamente, que o interesse público a ser preservado ou favorecido, com a atuação do Fisco, não se resume (como afirmam alguns, em forma inadequadamente simplista) ao **maior fluxo de recursos** para os cofres públicos. O Estado deve assegurar a **isonomia** na tributação – o Governo deve cuidar da igualdade de todos perante a lei; deve zelar pela livre e “honestas” concorrência; etc..

O Fisco não pode se quedar impotente diante do fato de um contribuinte, por sonegar mais (por pagar menos tributos), apresentar um custo final de seus produtos muito inferior, e assim, poder suplantar e destruir os seus concorrentes.

Não se admite que a inércia do Fisco, aliada a má-fé de alguns contribuintes, possam manchar a isonomia e atingir impunemente a livre concorrência.

É importante se ter em mente que, não fosse pela possibilidade de esgotamento do modelo e pela existência de outros interesses que cumpre ao Fisco zelar, como a

necessidade de uma tributação justa, mais fácil seria aumentar as alíquotas dos impostos, do que investir na máquina fiscalizadora ³⁵⁷.

Também, não podemos nos esquecer que, no exercício desse poder, o Estado impõe limitações a liberdades das pessoas físicas e das pessoas jurídicas (pessoas coletivas).

Poderíamos, por outro lado, da mesma maneira que para o Poder Tributário, tomá-lo, exclusivamente, como limitação à liberdade dos contribuintes ? A resposta é negativa, pois a imposição desses deveres pode ser feita a **contribuintes ou não contribuintes**; da mesma forma ambos podem ser fiscalizados.

Dessa forma, reelaborando o entendimento, podemos dizer que o **Poder de Polícia Fiscal** é poder de limitar liberdades e a propriedade das pessoas, de forma a assegurar a justa tributação.

³⁵⁷ Infelizmente, por vezes, é isso que acontece. Os interesses imediatistas e puramente financeiros conduzem a um simples incremento na carga tributária, mesmo diante de altos índices de sonegação. O lastimável equívoco acaba por resultar no incremento da carga fiscal apenas para os contribuintes mais zelosos e no incentivo à sonegação.

6.2 - Manifestações do Poder de Polícia Fiscal

Como se percebe, o Poder de Polícia Fiscal atua por **meio** de atos normativos (leis, decretos, portarias, instruções, etc.), ou por meio de atos administrativos e operações materiais de aplicação da lei aos casos concretos (fiscalização, apreensão de mercadorias, etc.).

Tendo visto os meios genéricos de atuação do Poder de Polícia Fiscal, resta-nos avaliar, agora, os seus **modos de atuação**.

Segundo o nosso entendimento, o Poder de Polícia Fiscal pode atuar por **quatro modos distintos**, principais: pela imposição de deveres de polícia, pelo consentimento de polícia, pela fiscalização tributária e pela sanção de polícia.

Documento encaminhado a editoria para revisão

6.3 - Deveres de Polícia

6.3.1 - Os deveres de polícia e a relação jurídica tributária

A doutrina brasileira e a própria lei costumam dividir as **obrigações tributárias** em **obrigações principais** e **obrigações acessórias** ³⁵⁸.

Inicialmente, como salienta **ALIOMAR BALEEIRO** ³⁵⁹, principal ou acessória, a **obrigação tributária** é sempre uma *obligatio ex lege* ³⁶⁰, e segundo dispõe o CTN, apresenta-se, por um lado, como pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária, e por outro, como prestações positivas ou negativas, no interesse da arrecadação ou fiscalização das receitas.

Segundo boa parte da doutrina tributária, abrangidas pelo **gênero relação jurídica tributária**, existem relações ligadas ao tributo e relações deste emergentes, ou seja, para este segmento da doutrina, as relações de Direito Tributário, formam um conjunto de relações, que se acham dentro do gênero “relação jurídica tributária”.

Para eles, o exercício do Poder Fiscal provoca um conjunto de ligações entre o Poder Público e as pessoas tidas como contribuintes ou responsáveis, sendo que algumas exigências objetivam diretamente a entrada de dinheiro para os cofres públicos, e outras, tem por finalidade assegurar ou facilitar tal entrada ³⁶¹.

³⁵⁸ Dessa forma, o **art. 113 do CTN**: “A *obrigação tributária* é principal e acessória..

§ 1º A *obrigação principal* surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A *obrigação acessória* decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A *obrigação acessória*, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Em complemento, dispõe o **art.115 do CTN**: “*Fato gerador da obrigação acessória* é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

Art. 122 do CTN. “ *Sujeito passivo da obrigação acessória* é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”.

³⁵⁹ Cf. **Aliomar Baleeiro**, *Direito* ..., cit., ..., págs. 449 a 451.

³⁶⁰ Como assinala Aurélio **Pitanga Seixas** Filho (*Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário – A função Fiscal*, 2.ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1996, págs. 141 a 146), o caráter patrimonial da obrigação principal não justifica que a mesma se identifique com uma obrigação de Direito Privado. Enquanto esta surge com a livre vontade das partes, as reguladas pelo Direito Público decorrem da lei e devem se conformar, por inteiro, à sistematização própria do Direito Administrativo-Tributário.

³⁶¹ Nesse sentido, entre outros, **Ribeiro de Moraes** (cit., vol. II, ..., págs. 235 a 258). Para o autor, “a incidência da lei tributária relaciona de diversas formas o Estado (sujeito ativo) com os contribuintes ou responsáveis (sujeito passivo)”.

Como registra Nuno de **Sá Gomes** (*As Situações Jurídico Tributárias*, Ministério das Finanças, Lisboa, 1969, pág. 24) a aplicação da legislação tributária dá lugar ao nascimento das mais diversas situações jurídicas materiais, de regime, estrutura e natureza diferentes, “*designadamente, deveres*

Como exemplifica **Ribeiro de Moraes**³⁶², uma pessoa que se estabelece com uma indústria passa a estar sujeito ao Imposto sobre Produtos Industrializados e fica obrigado a uma série de prestações, como: escriturar livros fiscais, pedir abertura de inscrição, deixar-se fiscalizar, prestar informações fiscais, emitir documentos fiscais, etc..

Segundo essa mesma doutrina, a “relação jurídica tributária” é **complexa**, com uma pluralidade de sujeitos e de obrigações e deveres, ao mesmo tempo³⁶³. Para os adeptos desse pensamento na doutrina brasileira, diante da “relação jurídica tributária”, o sujeito passivo tributário está sujeito a diversas obrigações tributárias e o CTN considera cada uma dessas obrigações como autônomas.

Para estes autores, o exercício do **Poder Tributário** apresenta, como consequência, esse complexo de obrigações, daí, as obrigações principais e as acessórias são apenas espécies resultantes do exercício do Poder Tributário³⁶⁴.

Não nos filiamos à doutrina supra exposta. Para nós, ocorrem relações jurídicas distintas.

Em primeiro lugar, em nosso entendimento, o exercício do **Poder Tributário** se encerra na “instituição” das normas de incidência, ou seja, o Poder de Tributar se exprime pela “instituição de tributos”, e nada mais.

Por outro lado, as chamadas **obrigações acessórias**, dizem respeito ao exercício do **Poder de Polícia Fiscal**, ou seja, do poder de impor limitações à liberdade, em prol do interesse público de justa tributação, que não seja pela imposição de tributos, isto é, atua para assegurar a isonomia, a neutralidade fiscal no que diz respeito a concorrência entre iguais, a justiça fiscal.

Salientamos que, o descumprimento do dever de pagar impostos pode ocasionar uma série de desequilíbrios e injustiças, e o Poder de Polícia Fiscal existe exatamente para impedir essas distorções e desequilíbrios que podem resultar do exercício do Poder Tributário.

proibições, obrigações, sujeições, ônus, direitos subjetivos, créditos, direitos potestativos, etc., de natureza tributária uns, e não tributária, outros, cuja análise está ainda por fazer”.

³⁶² Cfr. **Ribeiro de Moraes**, cit., vol. II, ..., pág. 239.

³⁶³ Cfr. Achille Donato **Giannini** (*I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*, Torino, UTET, 1ª ed., 1956, págs. 125-126, *apud*, Ribeiro de Moraes, cit., vol. II, ..., pág. 241). O autor italiano, entretanto, reconhece que certas obrigações podem nascer em virtude de um ato administrativo, com independência da existência comprovada ou presumida de uma dívida tributária.

Da mesma forma, **Antonio Berliri** (cit., ..., pág. 10) entende que se faz necessário um reexame do conceito de “obrigação tributária” para diferenciá-la de “obrigação administrativa”.

Para **Perez de Ayalla y Eusebio Gonzalez** (*Curso de Derecho Tributario*, tomo II, 4ª ed., Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1984, pág. 1), a moderna doutrina tributária deve excluir da relação jurídica tributária toda a atividade administrativa de gestão e liquidação de tributos.

³⁶⁴ Para o Prof. **Saldanha Sanches** (cit., ..., pág. 38), podemos reconhecer uma “relação jurídica tributária em sentido lato”, compreensiva de todos os deveres existentes em torno do tributo e uma “relação obrigacional tributária”.

Em segundo lugar, algumas dessas ditas “obrigações acessórias” **não recaem sobre contribuintes do tributo**, mas sobre terceiros que nada têm a ver com o fato gerador do mesmo.

À propósito, o próprio CTN relaciona, como sujeito passivo da obrigação principal, o **contribuinte** e o **responsável**, porém, já quanto às ditas “obrigações acessórias”, dispõe que estas se referem às “**pessoas**” obrigadas às prestações.

Sendo assim, enquanto o exercício do **Poder Tributário** recai sobre os contribuintes (ou excepcionalmente sobre os responsáveis), o exercício do **Poder de Polícia Fiscal** pode recair sobre contribuintes, responsáveis ou terceiros alheios ao fato gerador do imposto, mesmo sobre os imunes ou isentos da tributação ³⁶⁵.

Como exemplo, podemos citar o dever dos notários de prestarem informações ao Fisco, mesmo sobre dados de interesse para a fiscalização de tributos, a que estes não se sujeitam ³⁶⁶.

Ilustrando a questão, trazemos um artigo, do próprio CTN, que trata da exclusão do crédito tributário (isenção e anistia) - o **art. 175, parágrafo único do CTN**, que assim dispõe: “ *A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído ou dela conseqüente*”.

Assim, como facilmente se verifica, **mesmo inexistindo tributo, pode existir obrigação acessória**. E é por isto que seria paradoxal admitirmos a existência de uma obrigação tributária na ausência de tributo, ou seja, exercício de Poder Tributário, sem se ter tributo.

O artigo supra, que tomamos como exemplo, bem ilustra a questão. Imaginemos uma situação em que o contribuinte de um determinado imposto, como o IVA ou o ICMS, ficasse isento de contribuir, se o somatório de suas vendas no mês fosse muito pequeno, inferior a um limite “X” determinado. O Estado, que desta forma poderia estar com a pretensão de incentivar os pequenos empresários, para que tivesse algum controle, necessitaria de dispor de informações acerca das vendas efetuadas, no mês, pelos contribuintes potencialmente isentos, sob pena de não deter qualquer controle sobre quem estaria isento ou quem não estaria.

Por outras bandas, **BARROS DE CARVALHO** ³⁶⁷ chama a atenção para a impropriedade do termo “**obrigação acessória**”.

³⁶⁵ Já se assinalava, desde **Otto Mayer** (cit., ..., pág. 264): “*Outra especie de órdenes tributarias está constituída por aquellas que se dirigen a quien no tiene obligación alguna de pagar*”.

³⁶⁶ O Prof. **Soares Martínez** (cit., ..., pág. 169), mesmo reconhecendo as dúvidas que se poderiam suscitar, entende que conveniências de ordem didática, o sentido teleológico e a natureza institucional do Direito Tributário, aconselham a inclusão de todas as relações que visam a defesa de interesses fiscais no âmbito daquele direito.

Como bem assinala o Prof. **Saldanha Sanches** (cit., ..., pág. 107), a doutrina oitocentista tendia a qualificar essas obrigações acessórias como “obrigações dos cidadãos”, para diferenciá-las das obrigações de prestação pecuniária.

Em primeiro lugar, inexistem prestação passível de transformação em termos pecuniários, daí, **inexistem laços obrigacionais** ³⁶⁷.

Entendemos, assim, que, via de regra, as ditas “obrigações acessórias” não têm conteúdo patrimonial e não podem ser medidas, pecuniariamente, pelo valor da penalidade. Por vezes, o descumprimento da obrigação acessória ocasiona penalidade que será aplicada, independentemente do Fisco continuar a buscar a prática (ou abstenção) do ato desejado ³⁶⁹. Dessa forma, o art. 113, § 3º, do CTN (já citado), pretende apenas que a multa tributária seja cobrada pelo mesmo trâmite pelo qual se cobra o tributo, mas não significa redução ou equivalência do dever jurídico ao valor de determinada penalidade.

³⁶⁷ Cfr. **Barros de Carvalho**, *Curso ...*, cit., ..., págs. 195 a 197. Nesse sentido, também, **Sacha Calmon** (Art. 113 ..., cit., ..., págs. 255 a 257), para quem existem apenas “*prescrições de fazer e não fazer, diretamente estatuídas na lei*”. Para **Sacha Calmon**, a **obrigação principal** surge com a ocorrência do fato gerador, mas a **acessória** decorre apenas da legislação tributária; a **principal** exige o acontecer do fato jurígeno e a **acessória** não, pois decorre apenas de comandos legais (na obrigação acessória, para o autor, não há fato gerador). Para o professor: “*na terminologia do Código, a obrigação tributária principal nasce da ocorrência de um fato, por isso jurígeno, previamente descrito na lei, a-contratual e lícito. Trata-se de dever heterônomo, pela adoção do princípio da imputação condicional [...]. Ao revés, as chamadas obrigações acessórias, não passam de condutas obrigatórias impostas imperativamente pela lei*”.

³⁶⁸ Como afirma **Barros de Carvalho** (*Curso ...*, cit., ..., pág. 195), “*os deveres [...] não tem natureza obrigacional, por faltar-lhes conteúdo mensurável em valores econômicos*”; “*são liames concebidos para produzirem o aparecimento de deveres jurídicos. [...] Nessa direção, o cumprimento de incontornáveis deveres é exigido de todas as pessoas, no plano sanitário, urbanístico, agrário, de trânsito, etc.*”.

Na mesma direção, **Sacha Calmon** (Art. 113..., cit., ..., pág. 260), afirma que as chamadas obrigações acessórias são destituídas de valor pecuniário. Substanciam deveres de fazer e não fazer, previstos em lei.

Também assim entende José Juan **Ferreiro Lapatza** (*O Estatuto do Contribuinte*, (trad.), in *Cadernos de Direito Tributário*, n.º 70, São Paulo, Malheiros Editores, págs. 16 a 26): “*... que a prestação de dar em que consiste o pagamento do tributo não é, sempre e necessariamente, conteúdo ou objeto de uma obrigação tributária, a dívida tributária em si, mas casos há em que aquela prestação de dar consiste no conteúdo de um dever jurídico de pagar sem caráter obrigacional*”.

Contra a lição de **Barros de Carvalho** se coloca **Ribeiro de Moraes** (cit., vol. II, ..., págs. 255 a 257), para quem, para que haja obrigação, o essencial é a convertibilidade da prestação em um valor econômico e a **obrigação tributária acessória** é sempre passível de avaliação pecuniária. Alicerça a sua idéia no **art. 113, § 3º do CTN**, que dispõe que a obrigação acessória, pelo fato de sua simples inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. Assim, para o autor, embora originalmente a obrigação acessória não tenha conteúdo patrimonial, ela pode se converter em **penalidade pecuniária**.

Segundo **Soares Martínez** (cit., ..., pág. 170), “*poderá duvidar-se se o dever de prestar declarações (...) terá natureza obrigacional; e se se destina, directamente, ao menos, a criar uma receita pública*”. Porém, o autor entende que a teoria das obrigações comporta perfeitamente relações complexas e múltiplas, com relações acessórias.

³⁶⁹ É o caso, por exemplo, do dever do contribuinte de tolerar a fiscalização de suas atividades. Mesmo que o administrado não permita a inspeção e o Fisco lhe imponha uma penalidade por essa razão, o contribuinte não fica livre de seu dever e poderá ser coagido, e ser fiscalizado, embora a norma sancionadora tenha incidido ou até tenha sido paga.

Se não são obrigações ³⁷⁰, da mesma forma **não são acessórias**. Em primeiro lugar, podem se dar com “não contribuintes”, ou mesmo com terceiros inteiramente alheios à relação propriamente tributária ³⁷¹.

Como explicar, por exemplo, que a obrigação do notário de fornecer os dados relativos à declaração de Imposto de Rendas de um contribuinte é uma obrigação acessória e deriva da principal? Como dizer que ela deriva da obrigação tributária?

Em segundo lugar, mesmo que inexistam tributos, mesmo que a incidência do imposto não ocorra, pode haver, da mesma forma, a obrigação dita acessória.

É o que ocorre, por exemplo, com contribuintes que devem manter livros fiscais escriturados, embora sejam isentos do imposto (como no caso das empresas de pequeno porte). O mesmo poderia ocorrer, por exemplo, se um pretense contribuinte fosse compelido a prestar uma série de informações, ou a se deixar ser fiscalizado e, ao final, a autoridade fazendária concluísse que não há imposto a ser cobrado, ou melhor, não há obrigação principal (porém, o dever instrumental houve, embora não possa ser acessório de algo que não existe).

Pode, assim, alguém estar sujeito apenas à obrigação “acessória”, sem estar sujeito à obrigação principal – são, portanto, na realidade, deveres autônomos.

Em verdade, estas ditas “obrigações acessórias” são **deveres instrumentais** ³⁷², ou como preferimos, **deveres de polícia fiscal**, que possibilitam o controle, pela Administração, do cumprimento das obrigações tributárias principais pelos contribuintes. São deveres que circundam a obrigação tributária e se prestam a possibilitar a realização do interesse público “tributação”.

Tal como o Estado exige a observância de um dever no plano sanitário, como a vacinação de animais de criação, em medida de polícia sanitária, exige-se a observância desses **deveres instrumentais fiscais**.

Diversos são esses deveres e **entre eles podemos citar**: escriturar livros fiscais, prestar informações ao Fisco ou apresentar determinadas declarações ao Fisco, informar ao Fisco sobre terceiros comerciantes, expedir notas fiscais (faturas), tolerar a

³⁷⁰ Para **Humberto Theodoro Jr.** (em nota de atualização da obra de Orlando Gomes, *Obrigações*, 9ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1994, pág. 7), o direito das obrigações cuida apenas de uma das espécies do dever jurídico, ou seja, daqueles que provocam um vínculo especial entre determinadas pessoas, dando a uma delas o poder de exigir da outra uma prestação de natureza patrimonial.

³⁷¹ Conforme **F. Escribano López** (*La configuración jurídica del deber de contribuir*, Madrid, Ed. Civitas, 1988, pág. 327), se configura o “dever de contribuir” como uma manifestação do Princípio da Solidariedade, que está subjacente aos valores fundamentais do ordenamento constitucional. Este dever justifica a derivação de exigências, incluídas aquelas dirigidas a titulares não relacionados diretamente com a obrigação tributária – trata-se de um dever genérico de colaboração com a Administração.

³⁷² Tal como as chamou **Barros de Carvalho**, *Curso ...*, cit., ..., pág. 196.

fiscalização de suas atividades, não manter estoques desacobertados de notas fiscais, promover a levantamentos físicos ou financeiros,³⁷³ etc..

Em atuação fiscalizadora, se se verifica o descumprimento dos deveres de polícia fiscal, da mesma forma que quando se depara com a falta de pagamento do tributo, os agentes fiscais poderão aplicar a **norma sancionadora**. A penalidade pecuniária resultante³⁷⁴, por uma ficção legal, pode perfeitamente passar a chamar-se também “obrigação tributária”, para facilitar o seu mecanismo de cobrança, que se dá de forma englobada com os tributos, na ação de Execução Fiscal.

6.3.2 - Os deveres de polícia e seus princípios norteadores

Os deveres de polícia, tal como a obrigação tributária principal, são heterônomos e se vinculam à **legalidade**. Como é sabido, a **CRFB/88**, em seu **art. 5º, II**, determina que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de “lei”. Assim, devemos concluir que a imposição de deveres de polícia só pode se dar por **lei**.

Poder-se-ia perguntar, entretanto, de que lei se trata, ou melhor, lei de que pessoa política ?

A resposta, em nosso entendimento é simples, pois, quem tem os fins, deve ter os meios. Quem deve “instituir” os tributos é que deve criar os deveres instrumentais, ou seja, quem detém o Poder Tributário deve ter o Poder de Polícia Fiscal.

E é nessa direção que a legislação brasileira aponta, ou seja, se tomarmos o **art. 6º do CTN**, veremos que a “competência tributária” compreende a **competência legislativa plena**, e, dessa forma, a competência para “instituir” deveres instrumentais pertence à mesma pessoa política competente para “instituir” os tributos.

Uma outra questão cabe ressaltar: linhas atrás, avaliamos a impossibilidade do uso, pela União, das **medidas provisórias** para a “instituição” da maioria dos tributos. Caberia a mesma restrição para os deveres de polícia fiscal ?

Não acreditamos que a União esteja impedida de utilizar-se das medidas provisórias, em urgência e necessidade, para o estabelecimento de deveres de polícia fiscal, pelo fato de incorrerem as razões impeditivas que mencionamos para a instituição de tributos.

³⁷³ Segundo o Professor **Saldanha Sanches** (cit., ..., pág. 38), podemos chamar tais deveres de “**deveres de cooperação**”, em contraposição aos “deveres de prestar”.

³⁷⁴ Como registra **Saldanha Sanches** (cit., ..., pág. 107), à “obrigação acessória” corresponde uma sanção autônoma, que pode surgir mesmo que, eventualmente, se não verifique a existência de uma dívida de imposto.

Cumpra-se indagar se as leis que “instituem” deveres de polícia devem reverência aos **princípios constitucionais da irretroatividade e anterioridade**, como as que criam tributos.

Quanto ao **Princípio da Anterioridade**, não, pois o **art. 150, II, b da CRFB/88**, só se refere à instituição ou aumento de tributos e nada tem que possa levar-nos a crer que se aplique aos deveres de polícia, que podem ser publicados em um exercício e ter vigência até imediata.

Quanto ao **Princípio Constitucional da Irretroatividade Tributária**, o **art. 150, III, a, da CRFB/88** não se aplica aos deveres de polícia (exceto, no que couber, o legislador tributário deverá observar o disposto no art. 5º, XXXVI da CRFB/88, que determina que a lei não poderá prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada)³⁷⁵.

Claro se mostra que também não se aplicam os demais “princípios tributários constitucionais específicos”, tais como o **Princípio da Capacidade Contributiva, Imunidade Recíproca**, etc..

Quais seriam, então, os **princípios norteadores dos deveres de polícia**? A resposta não poderia deixar de ser outra senão a que remete à observância dos **Princípios clássicos do Direito Administrativo**.

O **regime jurídico** a que os deveres de polícia devem obediência são os mesmos dos demais deveres decorrentes da **atividade de polícia**.

Como já dissemos, no tratamento do **Poder de Polícia Fiscal**, o Direito Tributário transborda para o Direito Administrativo e a disciplina da matéria está neste ramo do direito, e não há que se falar aqui de especificidades marcantes do Direito Tributário.

A **Legalidade** a que se sujeitam os deveres de polícia é a genérica do art. 5º, II da CRFB/88 e o **Princípio da Tipicidade** só se aplica, também, à “instituição” de tributos.

A **CRFB/88**, em seu **art. 146, III**, determina que norma geral deverá **definir** os tributos e suas espécies, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes³⁷⁶. Enfim, na “instituição” de tributos, todos os **elementos essenciais** devem estar previstos em lei, sendo que não se autoriza a definição, em sede de regulamento, desses elementos.

Quanto aos **deveres de polícia**, a **CRFB/88** determina, no mesmo **art. 146, III**, que a lei complementar deverá estabelecer normas gerais sobre obrigação, lançamento e

³⁷⁵ Entretanto, o **art. 106 do CTN** veda a **retroatividade** de leis menos benéficas aos contribuintes (inclusive as que veiculam deveres de polícia), autorizando, porém, a de leis mais benéficas.

³⁷⁶ Por sua vez, o **art. 97 do CTN**, estabelece que somente a lei (e não a legislação tributária) poderá instituir e majorar tributos, definir o fato gerador da obrigação principal, sujeito passivo, alíquota e base de cálculo.

crédito (e nada mais). Nessa sintonia, por sua vez, o CTN, no **art. 113, § 2º** utiliza-se do conceito elástico de “legislação tributária”.

Como determina o **art. 113, § 2º do CTN**, as “obrigações acessórias” decorrem da legislação tributária, que segundo o **art. 96**, compreende as leis, tratados, decretos e as normas complementares (que por sua vez, segundo o **art. 100**, englobam os atos normativos das autoridades administrativas, práticas reiteradas e decisões administrativas com eficácia normativa).

Por certo, a norma que veicula a instituição de deveres de polícia pode e, por vezes, deve deixar margem discricionária para a Administração verificar o mais conveniente diante dos casos concretos, bem como pode utilizar-se de conceitos vagos e indeterminados.

Como dissemos, no **Direito Administrativo**, em geral, é indispensável que o exercício do Poder de Polícia encontre fundamento na lei, mas a lei não tem de fornecer de forma exaustiva, necessariamente, todo o critério de decisão para o caso concreto, sendo, porém, necessário, sempre, uma tipificação mínima de seu conteúdo.

Claramente, a disciplina do assunto está no **Direito Administrativo**. As razões de utilidade, conveniência, economia, eficácia, praticabilidade, isonomia e justiça³⁷⁷, tendem a pesar mais intensamente que as fortes pressões pela segurança jurídica do Direito Tributário e, assim, é usual a utilização de **tipos tendencialmente mais abertos**.

Uma outra questão se revela importante. O Direito Brasileiro, de uma maneira geral, reconhece a possibilidade do recurso à analogia³⁷⁸, no **art. 4º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro** (Decreto Lei n.º 4.657, de 4 de setembro de 1942)³⁷⁹.

Entretanto, como afirma **KLAUS TIPKE**, o Direito Tributário tem, em todo o mundo, uma específica **tradição positivista**, sendo que, sempre que se trata de uma questão de “normas de incidência fiscal”, persiste um entendimento tendente a orientar uma interpretação mais literal e a proibição da analogia.

Os fundamentos dessa tradição positivista deita raízes no próprio ideário político-estamental e liberal da Europa, que tomando o tributo como repressivo e

³⁷⁷ Como afirma Maria **Celeste Cardona** (*O Regime e a Natureza da Discricionabilidade Imprópria e da Discricionabilidade Técnica*, in Boletim da Direção Geral das Contribuições e Impostos, do Ministério das Finanças, Lisboa, janeiro a março de 1983, pág. 163), “a predeterminação legislativa é um tributo pago à certeza, com possível prejuízo da equidade”.

³⁷⁸ Como assinala **Sainz de Bujanda** (*Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Madrid, Sección de Publicaciones - Universidad Complutense, 1993, pág. 71): “en principio, si la ley no lo prohíbe, debe deducirse que la analogía está permitida por la razón fundamental de que, si el ordenamiento tributario está incorporado al ordenamiento jurídico y sus normas son de igual naturaleza que los restantes preceptos jurídicos, parece que debemos inclinarnos por seguir la ley general de la analogía [...]” (no caso espanhol, o artículo 4º do Código Civil).

³⁷⁹ **Art. 4º da LICC**. “Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais do direito”.

perturbador, nos moldes dos anseios da burguesia, buscava sempre os **menores impostos possíveis**.

Assim, as Constituições escritas dos mais diversos países prescrevem que só se pode “instituir” tributos com base na lei (como exemplo: art. 188 da Lei Fundamental Holandesa; art. 110 da Constituição Belga; art. 84 da Constituição Japonesa)³⁸⁰.

Mesmo na Alemanha, e em diversos países que não apresentam uma proibição legal ao uso da analogia, a doutrina majoritária pende a proibi-la na “instituição de tributos”³⁸¹.

Nessa direção dominante se colocou, também, a legislação tributária brasileira, que para as normas de incidência, ou seja, para as normas que “instituem” tributos, estabeleceu uma **proibição legal para o emprego da analogia**, embora a admita para o Direito Tributário (Administrativo) formal ou procedimental³⁸².

A **analogia não cria direito ex novo**; não cria uma nova verdade, mas ao contrário é o simples desenvolvimento de princípios existentes no próprio ordenamento jurídico. O emprego da analogia serve para declarar o conteúdo de vontade já existente, e portanto não cria direito novo³⁸³.

A proibição da analogia não está, assim, no **Princípio da Legalidade**, uma vez que pressupõe a existência de uma lacuna, mas também pressupõe a existência de uma norma, mesmo que prevista para uma hipótese de incidência distinta, mas que guarda uma relação de semelhança.

A analogia é vedada em determinados ramos, como no Direito Penal, não em decorrência do Princípio da Legalidade, mas por exigências de segurança jurídica

³⁸⁰ Cfr. **Klaus Tipke**, *Límites de la integración en el Derecho Tributario*, in Revista Española de Derecho Financiero, n.º 34, abril/junho de 1982, págs. 181 a 184. Como registra o autor, não existe um preceito específico semelhante na Lei Fundamental Alemã, entretanto, o princípio pode ser extraído dos artigos 2º e 20 – III, da Lei Fundamental.

³⁸¹ Como exemplifica **Klaus Tipke** (cit., ..., pág. 182): o “*principe d’interprétation stricte o étroite*” da Bélgica e França; o “*principle of strict interpretation*” da Grã-Bretanha; na Itália, nos Estados Unidos e países latino-americanos.

³⁸² **Art. 108 do CTN**. “*Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I – a analogia; II – os princípios gerais de direito tributário; III – os princípios gerais de direito público; IV – a equidade.*”

§ 1º. *O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.*

§ 2º. *O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.*

No mesmo sentido aponta a Ley General Española (art. 23 - 3); o Código Fiscal de la Federación mexicano de 1977; o artigo 11º, 4, da Lei Geral Tributária portuguesa.

³⁸³ Nesse sentido, entre outros, **Martín Queralt**, **Casado Ollero**, *et alii* (*Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 8ª ed., Madrid, Editorial Tecnos, 1997, pág. 227); **Giannini**, *apud* Martín Queralt/Casado Ollero (cit., ..., pág. 227); **Ruben Gomes de Sousa** (*Compêndio de Legislação Tributária*, Ed. Póstuma, São Paulo, Resenha Tributária, 1975, pág. 58); **Paulo de Barros Carvalho** (*Hermenêutica do Direito Tributário*, in Elementos de Direito Tributário, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1978, págs. 266 e segs).

reforçada, ou seja, o que impede a integração pela analogia é o **Princípio da Tipicidade**³⁸⁴, expressão máxima da pretensão de segurança jurídica.

Assim, voltando os olhos para o direito positivo brasileiro, frisamos que o **art. 108 do CTN**, ao dispor sobre normas de interpretação e integração no Direito Fiscal, estabelece em seu § 1º, que o emprego da **analogia** não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. Como se vê, a norma excepcional do § 1º, estabeleceu a proibição da analogia na “exigência de tributos” e daí, *a contrario sensu*, de encontro ao disposto no *caput*, abre a utilização da analogia para a integração de normas que veiculem “deveres de polícia”³⁸⁵.

Vamos utilizar aqui, apenas a título ilustrativo, um exemplo de legislação tributária que veicula deveres de polícia, para que possamos verificar a forma e o conteúdo usualmente trazido por estas normas. Tomemos o disposto no **art. 16 da Lei estadual n.º 6.763**, de 26 de dezembro de 1975, que veicula a Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais, que institui os mais diversos deveres de polícia. Da observação de diversas legislações fiscais, no Brasil e no mundo, podemos afirmar que este é um exemplo bem representativo do que usualmente encontramos nessa seara:

“**Art. 16** - São obrigações do contribuinte:

I - inscrever-se na repartição fiscal, antes do início de suas atividades, na forma que dispuser o Regulamento;

II - manter livros fiscais devidamente registrados na Repartição Fazendária de seu domicílio, bem como os documentos fiscais, pelo prazo previsto na legislação tributária;

III - exibir ou entregar ao Fisco, quando exigido em lei ou quando solicitado, os livros ou documentos fiscais, bem como outros elementos auxiliares relacionados com a condição de contribuinte;

IV - comunicar à Repartição Fazendária, as alterações contratuais e estatutárias de interesse do Fisco, bem como as mudanças de domicílio fiscal, venda ou transferência de estabelecimento e encerramento de atividades, na forma e prazos estabelecidos em Regulamento;

V - obter autorização da repartição fiscal competente para imprimir ou mandar imprimir documento fiscal;

VI - escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma regulamentar;

VII - entregar ao destinatário, ainda que não solicitado, e exigir do remetente o documento fiscal correspondente à operação realizada.

VIII - comunicar ao Fisco quaisquer irregularidades que tiver conhecimento; [...];

X - exigir de outro contribuinte, nas operações que com ele realizar, a exibição da ficha de inscrição, sob pena de responder solidariamente pelo imposto devido, calculado na forma que o Regulamento estabelecer, se de tal descumprimento decorrer o seu não-recolhimento no todo ou em parte;

XI - exibir a outro contribuinte a ficha de inscrição nas operações que com ele realizar;

XII - acompanhar, pessoalmente ou por preposto, a contagem física de mercadoria, promovida pelo Fisco, fazendo por escrito as observações que julgar convenientes, sob pena de reconhecer exata a referida contagem;

XIII - cumprir todas as exigências fiscais previstas na legislação tributária;

³⁸⁴ Conforme, entre outros, Fernando **Perez Royo** (*Derecho Financiero y Tributario – Parte General*, 8ª ed., Madrid, Ed. Civitas, 1998, págs. 94 e 95); **Menezes Leitão** (*A Evasão e a Fraude Fiscais face à teoria da interpretação da lei fiscal*, in *Revista Fisco*, n.º 32, Lisboa, junho de 1991, pág. 30); **Oliveira Ascensão** (*O Direito – Introdução e Teoria Geral*, 10ª ed., Coimbra, Ed. Livraria Almedina, 1997, pág. 448); **Martín Queralt/ Casado Ollero** (cit., ..., pág. 227).

³⁸⁵ Como assinala **Oliveira Ascensão** (cit., ..., pág. 448), “*afirmações como a de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei, que estabelece o princípio da legalidade, não implicam de modo algum a exclusão da analogia*”. E ainda, ao se referir ao ordenamento jurídico brasileiro, afirma: “*[...] hoje não é por a lei restringir direitos que não pode ser aplicada por analogia*”.

XIV - promover a selagem, a etiquetagem ou a numeração de mercadoria, nos casos especificados em Regulamento.

Como se observa no representativo exemplo, estas normas são introduzidas pela utilização de tipos mais abertos, e não raro trazem até alguns exageros (como o do **art. 16, XIII**, que claramente afronta o Princípio da Legalidade, ao fazer da legislação referida, regulamento delegado, que assume as funções próprias de lei ³⁸⁶, criando ele mesmo a norma jurídica ³⁸⁷).

Da mesma forma, exatamente por escapar ao Princípio da Tipicidade Tributária, podemos claramente observar uma dosagem discricionária bem mais sensível, ao contrário das normas que instituem tributos, que devem veicular todos os elementos essenciais do gravame.

Em resumo, valendo-nos, como já assentamos, da doutrina administrativista, podemos, sinteticamente elencar, pois, alguns Princípios norteadores do Direito Administrativo-Tributário:

- **eficácia**, ou seja, os deveres instrumentais devem possibilitar ou facilitar o controle por parte da Administração Fiscal e só se justificam, na medida em que possibilitem a efetividade desse controle, assim, devem ser os meios mais eficazes tecnicamente para cumprir as suas finalidades;
- **razoabilidade**, ou seja, os deveres de polícia não podem se traduzir em ônus desproporcionais aos contribuintes; devem, em sua gênese, guardar uma relação de pertinência entre a sua oportunidade e conveniência, de um lado, e a sua finalidade, por outro;
- **necessidade**, ou seja, os deveres instrumentais devem ser úteis e necessários ao exercício do Poder de Polícia. O legislador, só deve prescrever aqueles deveres de polícia que se mostrem necessários ao controle eficaz, evitando trazer incumbências desnecessárias aos contribuintes;
- **economicidade**, ou seja, havendo dois ou mais mecanismos passíveis de proporcionar resultados similares, o legislador deverá optar por aquele que traga menor ônus ao contribuinte ³⁸⁸;
- **essencialidade**, ou seja, os dados a serem recolhidos dos contribuintes devem se ater ao essencial para o controle fiscal. Ao exigir informações,

³⁸⁶ Como assinala **Jorge Miranda** (*Manual ...*, cit., tomo V, ..., pág. 205), não pode haver regulamentos delegados ou regulamentos que, em vez de se dirigirem à boa execução da lei, assumem a função de lei.

³⁸⁷ No caso, não se atribui discricionariedade ao legislador para ponderar o caso concreto, mas ampla competência para estabelecer o dever de polícia, sem sequer estabelecer-se qualquer conteúdo. Toda a inovação na ordem jurídica, se invocado o dispositivo, provirá do regulamento e não das letras genéricas da lei.

³⁸⁸ Como ressalta **Leite de Campos** (*Evolução ...*, cit., ..., pág. 646), o Estado deve reduzir os altos custos da administração do imposto, eliminar multas e penalidades que arruinam os contribuintes, libertar o contribuinte de freqüentes inspeções e controles que possam expô-lo a perturbações desnecessárias (para o autor, **custos psicológicos** para os contribuintes).

declarações ou dados das atividades dos contribuintes, a legislação deve restringir ou evitar a exigência de dados supérfluos, ou seja, a “invasão” ao universo dos contribuintes deve ser a menor possível.

6.3.3 - O dever de polícia com reserva de consentimento

Distinguímos, no exercício do Poder de Polícia Fiscal, quatro modos de atuação, e, inicialmente, tratamos da imposição de deveres de polícia. Em uma primeira forma, a instituição desses deveres se dá por pura e simples imposição genérica e abstrata. Há que se observar, entretanto, uma segunda forma, que seria uma imposição de “dever de polícia com reserva de consentimento”.

Esta segunda forma consistiria na imposição genérica de um dever de polícia, pela lei, com a ressalva, porém, de a Administração, diante de casos concretos, poder consentir em uma “**amenização dos mesmos**”. Vejamos, então, como seria possível essa forma.

A imposição de deveres de polícia, como tivemos a oportunidade de ver, se dá através de lei, visando favorecer a justa tributação. Estas imposições, portanto, tem por finalidade imediata dotar a Administração Fazendária de instrumentos que possibilitem o exercício de um controle eficaz por sobre as atividades dos contribuintes, visando, em última análise, garantir a justa tributação.

Acontece que a lei, por vezes, estabelece genericamente deveres de polícia que, em situações específicas, ou diante de **casos concretos** de aplicação, se mostram inadequados e ineficazes.

Considerando que as normas que “instituem” deveres de polícia são diversas das normas que “instituem” tributos, ou seja, apresentam uma tendência bem acentuada a abertura dos tipos; considerando-se, ainda, que os deveres de polícia não seguem o Princípio da Tipicidade Fechada e podem vir, na lei, com razoáveis margens discricionárias, podemos concluir, que a imposição de deveres de polícia com reserva de consentimento são mecanismos possíveis e que, também, tendem a se expandir, uma vez que são mais habilitados a proporcionar maior acerto na imposição desses deveres instrumentais, e a aproximar, com maior **isonomia** e **justiça**, os desígnios da lei aos casos concretos.

Como já verificamos, o legislador, ao traçar os deveres de polícia, vale lembrar, deve ter em mente alguns princípios norteadores do Direito Administrativo-Tributário, tais como os da eficácia, economicidade, razoabilidade, necessidade e essencialidade.

Acontece que, por vezes, as exigências genéricas da lei, se verificado o caso concreto, ou ainda, se examinadas as **peculiaridades das atividades do contribuinte**, se mostram inadequadas.

A lei abstrata e genérica pode impor deveres instrumentais aos contribuintes que não se traduzem em benefícios à atividades fiscalizadora e que, no caso concreto, desatendem aos princípios norteadores, tal como expusemos .

Se consideramos a **diversidade das atividades econômicas** e, ainda, as mais diversificadas formas de as exercer , poderemos, sem exagero algum, afirmar que a previsão de todas as situações pelo legislador é “impossível” e, por vezes, a “amenização” dos deveres de polícia é condição *sine qua non* para a própria viabilidade do desenvolvimento da atividade econômica.

Tomemos, novamente, para facilitar a compreensão, um exemplo representativo. A Lei Estadual mineira n.º 6.763/75, dispõe, em seu art. 200 acerca dos “Regimes Especiais de Tributação”³⁸⁹.

A lei fiscal estabelece uma série de deveres de polícia, mas abre, porém, a possibilidade do Regulamento dispor acerca de “Regimes Especiais de Tributação”, para o cumprimento desses deveres.

Como já dissemos, nos termos do art. 5º, II, da CRFB/88, ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei. A Lei Estadual n.º 6.763, em seu art. 16, II (já mencionado), determinou que o contribuinte deve possuir livros fiscais registrados e mantê-los em seu estabelecimento.

Acontece que, em diversas pequenas empresas, que não possuem setor de contabilidade próprio, o dever instrumental pode ser desnecessariamente gravoso e o objetivo da lei, que é o de proporcionar instrumentos de controles adequados e facilitadores da fiscalização, pode ser alcançado por outros mecanismos.

O que se fez, então ? A lei fiscal do Estado de Minas Gerais, em estrita obediência à Constituição Federal e ao CTN, determinou um dever de polícia que deve ser acatado pelos destinatários da norma, que no caso são os contribuintes do Imposto sobre as Operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS). Assim, todos os contribuintes do ICMS devem escriturar seus livros fiscais e mantê-los em seus estabelecimentos – este é o dever de polícia genérico, estabelecido legalmente.

Acontece que o legislador, reconhecendo que alguns deveres instrumentais, em determinadas circunstâncias, podem trazer gravame rigoroso e desnecessário, ou seja, podem limitar liberdades, sem um benefício proporcional e razoável às atividades de Fiscalização Tributária, esculpiu o art. 200 da Lei n.º 6.763, que permite o estabelecimento de um outro mecanismo de controle fiscal mais ameno, no lugar do modelado pela lei, desde que o contribuinte assim requeira e a Administração Fiscal concorde.

³⁸⁹ Art. 200 da Lei estadual mineira n.º 6.763/75. “Os Regimes Especiais de tributação e os que versem sobre emissão, escrituração e dispensa de documentos fiscais, serão processados e concedidos na forma estabelecida em Regulamento”.

Desta forma, o legislador fiscal abriu uma ampla margem de valoração (discricionariedade) para a Administração Fiscal, acerca dos deveres de polícia, para, diante do caso concreto, poder, inclusive, substituir estes deveres por outros, ou mesmo afastá-los, desde que assim solicite o destinatário da norma e concorde a Administração Fiscal³⁹⁰.

Deu-se, assim, o que chamamos de “**dever de polícia com reserva de consentimento**”, ou seja, estabelecimento de um dever instrumental genérico e atribuição de razoável poder discricionário à Administração para “amenizar” o respectivo dever, se constatado, diante do caso concreto, que o dever genérico é desnecessariamente gravoso para o contribuinte e que nenhum prejuízo advirá ao interesse público (controle fiscal).

Cabe ressaltar que, na forma tratada nesse sub-ítem, é essencial que, tanto a Administração Fiscal, como o administrado, possam, a qualquer momento, **renunciar** ao “acordo” feito³⁹¹.

Poderíamos perguntar se esse consentimento deve ser **genérico** para o conjunto de contribuintes daquela atividade ou pode ser **individual**? Nesses casos, a lei autoriza a Administração a “amenizar” a incidência dos deveres de polícia, se houver conveniência para a fiscalização, para o administrado individualmente, ou para o conjunto de administrados de determinada atividade, observada, entretanto, a vinculação

³⁹⁰ Para tanto dispõe o **RICMS**:

Art. 168 – “Os livros fiscais não poderão ser retirados do estabelecimento sem autorização do fisco estadual, salvo para serem levados à repartição fazendária”. [...].

Art. 171 – “O contribuinte poderá, a critério do Chefe da repartição fazendária, entregar seus livros a contabilista, desde que: (...)”

§ 2º - “A permissão poderá ser cassada, a qualquer tempo, inclusive quando o contabilista:

- 1) deixar de atualizar seus dados cadastrais;
- 2) dificultar por qualquer meio a ação do fisco;
- 3) praticar ou concorrer para a prática de procedimentos lesivos à Fazenda Pública;
- 4) devolver os livros e documentos fiscais ao contribuinte, antes de comunicar ao fisco;
- 5) deixar de comunicar o início ou o término da escrituração, em relação a qualquer contribuinte”.

³⁹¹ E nesta direção dispõe o **RICMS**:

Art. 173 – “O pedido de regime especial relacionado com a emissão, escrituração e dispensa de documento fiscais será entregue pelo estabelecimento interessado na AF de sua circunscrição”. [...].

§ 4º - “O beneficiário do regime especial poderá a ele renunciar, mediante comunicação à autoridade fazendária concedente”.

§ 5º - “O regime especial não pode dificultar ou impedir a ação do fisco, e sua concessão não desobriga o beneficiário do cumprimento das obrigações fiscais previstas na legislação tributária, não expressamente excepcionadas”.

Art. 174 – “O pedido de regime especial será examinado pela autoridade fazendária, que se manifestará sobre a idoneidade fiscal do requerente e emitirá parecer conclusivo quanto à conveniência e oportunidade de sua concessão, e decidido pelo Superintendente Regional da Fazenda, ou pela autoridade a quem este delegar competência”.

Art. 177 – “O regime especial poderá, a qualquer tempo, ser alterado ou cassado, pela mesma autoridade concedente, desde que:

- I - se mostre prejudicial ou inconveniente aos interesses da Fazenda Pública;
- II - ocorra descumprimento de obrigação tributária por parte do beneficiário;
- III - ocorram outros fatos que aconselhem as medidas previstas neste artigo” .

tendencial a que se submete a decisão da autoridade administrativa, imposta pela necessária observância dos Princípios da Isonomia e Imparcialidade.

O que vemos no “dever de polícia com reserva de consentimento” é a possibilidade da Administração valorar e fazer a **justiça do caso concreto**. É o mecanismo sensato de se admitir a eliminação de controles fiscais desnecessários e onerosos para o contribuinte, em atenção às peculiaridades do caso concreto, e em respeito aos princípios que salientamos, da necessidade, eficácia, economicidade, razoabilidade e essencialidade.

A boa norma para o universo de contribuintes pode se mostrar injusta, ineficaz e inadequada para o caso isolado, e o legislador pode atribuir à Administração Fiscal o poder de afastá-la, neste caso.

Da mesma forma, poderíamos questionar se a Administração Fiscal não estaria revogando a lei através do regulamento? Também entendemos que isto não ocorre, uma vez que a possibilidade de avaliação da conveniência e oportunidade foi dada pela própria lei.

Os dois dispositivos, o que institui o dever genérico e o que admite a sua “amenização” têm a mesma velocidade e atuam conjuntamente, produzindo uma norma que veicula um dever de polícia, com razoável margem discricionária à Administração Fazendária.

No caso concreto, o consentimento pode significar a justa observância dos princípios constitucionais da **isonomia** e da **efetividade**, privilegiando, inclusive, a **liberdade do administrado**.

Em verdade, a lei cria o dever e o seu aspecto de intensidade (aspecto quantificador) fica sujeito à valoração discricionária da Administração; no silêncio do Fisco, a lei determina a incidência da norma em sua maior intensidade.

Tomemos um outro exemplo. O art. 39 da Lei Estadual mineira n.º 6.763/75 dispõe que toda vez que um contribuinte do ICMS promover a saída de mercadoria, deverá emitir o documento fiscal, que deverá acompanhar a mercadoria até o destino ³⁹².

Assim estabeleceu a lei e assim foi criado um dever de polícia fiscal. Entretanto, dispõe o art. 8º do Anexo IX do RICMS que esse dever instrumental poderá ser atenuado pela Administração Fiscal no uso de suas faculdades discricionárias, legalmente atribuídas, ou seja, a Administração Fiscal poderá dispensar o contribuinte da emissão do documento fiscal, em determinadas circunstâncias, se entender que o

³⁹² Art. 39 da Lei estadual mineira n.º 6.763/75. “Os livros e documentos fiscais relativos ao imposto serão definidos em regulamento, que também disporá sobre todas as exigências formais e operacionais a eles relacionadas”.

Parágrafo único – “A movimentação de bens ou mercadorias, bem como prestação de serviços de transporte e comunicação serão obrigatoriamente acobertadas por documento fiscal, na forma definida em regulamento”.

dever é desnecessariamente gravoso para o contribuinte e não apresenta benefício proporcional ao Fisco ³⁹³.

No sensível mundo das relações econômicas, seria extremamente temerário e prejudicial, para o Fisco e para o contribuinte, afastarmos essa prerrogativa ou faculdade discricionária da Administração Fiscal.

Cabe ressaltar que a superveniência de **norma legal contrária** ao procedimento proposto pela Administração suspende automaticamente o “acordo” firmado pela Administração e administrado ³⁹⁴.

O “dever de polícia com reserva de consentimento” pressupõe a criação legal do dever instrumental e a sua “atenuação” pela Administração. Não se admite, ao contrário, o “**agravamento**” pela Administração de um determinado dever de polícia fiscal, que assim estaria criando dever. Mesmo que apenas quanto ao *plus* de agravamento, estar-se-ia obrigando alguém a fazer ou deixar de fazer algo, sem lei, o que seria inadmissível.

³⁹³ **Art. 8º do Anexo IX do RICMS/MG** – “A emissão do Conhecimento de Transporte de Cargas, modelos 8 a 11, poderá ser dispensada pela repartição fazendária da circunscrição do contribuinte, a cada prestação, na hipótese de transporte vinculado a contrato que envolva repetidas prestações de serviço, sendo obrigatório constar, nos documentos que acompanham a carga, referência ao respectivo despacho concessório”.

³⁹⁴ Nesse sentido, registramos que, coerentemente, o RICMS também já faz essa advertência: **Art. 187 do RICMS** – “Os regimes especiais, inclusive os concedidos em caráter individual, terão sua aplicação automaticamente suspensa com a superveniência de qualquer norma legal que os contrarie ou sejam com eles incompatíveis”.

6.4 - Consentimento Prévio de Polícia

6.4.1 - Licenças e Autorizações

A Polícia Administrativa, genericamente, tem em vista evitar consequências gravosas para a coletividade e, daí, atua limitando a livre atividade dos particulares. Nesse sentido, por vezes, a lei exige prévia demonstração da sujeição do particular a determinados mandamentos legais, para que possa permitir determinada atividade.

O mandamento legal impõe um dever de não fazer, até que a Administração verifique o atendimento dos quesitos previstos na lei, como se dá, por exemplo, no caso da **licença** para edificar.

Por outras vezes, a lei, à partida, impõe um dever de não fazer, mas incumbe a Administração o dever de se manifestar, discricionariamente, examinando a conveniência e oportunidade da prática do ato (como no caso de **autorização** para porte de armas).

Cabe aqui distinguir. No “dever de polícia com reserva de consentimento”, a lei impõe um dever de fazer ou não fazer, que pode ser atenuado, posteriormente, pela Administração; no “consentimento prévio de polícia”, a lei impõe um dever genérico de não fazer, até que a Administração verifique os requisitos legais ou discricionariamente consinta em afastá-lo.

Nos domínios do Direito Fiscal, da mesma forma, em diversas circunstâncias, o legislador, para que uma pessoa possa exercer um direito, liberdade ou uma atividade privada, exige um controle prévio por parte da Administração Fazendária.

Entendendo, em **verificação prévia e preventiva**, que o contribuinte atendeu suficientemente aos requisitos e condições para o exercício de seu direito, a Administração Fiscal, expede sua autorização ou ato de anuência, que formalmente é designado “alvará”³⁹⁵.

Como usualmente retrata a doutrina administrativista brasileira³⁹⁶, materialmente, o consentimento poderá ser uma **licença** ou **autorização**.

Se o legislador não deixou qualquer valoração a cargo da Administração, ou seja, se para a edição do consentimento, o legislador estabeleceu todas as condições, sem qualquer margem de apreciação administrativa da conveniência ou

³⁹⁵ Nesse sentido, **Diogo de Figueiredo**, cit., ..., pág. 302. O alvará, portanto, é o consentimento formal da Administração.

³⁹⁶ Cfr. **Di Pietro**, *Direito* ..., cit., ..., pág. 97; **Bandeira de Mello**, *Curso* ..., cit., ..., pág. 402; **Diogo de Figueiredo**, cit., ..., pág. 302; **Hely Lopes Meirelles**, cit., ..., pág. 100.

oportunidade, trata-se de **licença**. Aqui teremos ato vinculado, não discricionário, integrador de direito subjetivo na esfera do administrado e que, por isso, não poderá ser invalidado, discricionariamente, sem indenização.

Quanto à **autorização**, o legislador, ao contrário, deixa margem de discricionariedade para a edição do consentimento pela Administração. As condições não estão todas previstas na lei, o que abre a possibilidade do administrador avaliar o interesse público, diante do caso concreto. Aqui, a Administração tem a faculdade de conceder a autorização, avaliando a conveniência e oportunidade, sendo, pois, admissível a revogação.

Na **licença**, há um direito preexistente à atividade e o consentimento do Estado provém da constatação de que as barreiras opostas ao exercício desse direito foram removidas. Assim, a licença não gera direitos, apenas os declara exequíveis.

Por outro lado, na **autorização**, não há direito preexistente à atividade, mas este surge *ex novo* e o consentimento decorre de um juízo administrativo “precário” e que pode ser revisto e alterado. Trata-se, pois, de ato constitutivo discricionário. Porém, cabe registrar que a autorização pode gerar direitos para o autorizado, perante terceiros.

No consentimento prévio, temos a marcante atuação da **Polícia Administrativa** no que a lei abre a oportunidade de valoração do interesse público pela Administração, ou seja, nos espaços de avaliação discricionária.

No campo fiscal, é usual encontrarmos o modo de atuação “**consentimento prévio de Polícia Fiscal**”. Prosseguiremos no estudo do tema, tomando, por vezes, alguns exemplos da Legislação estadual do ICMS, que pela sua complexidade, é um manancial incessante de ilustrativas situações³⁹⁷.

6.4.2 - Inscrições Fiscais

Uma disposição costumeira nas legislações fiscais diz respeito a exigência da **inscrição de contribuintes em Cadastros Gerais** de determinada pessoa política tributante, no intuito de controlar a arrecadação e dar suporte a fiscalização tributária.

Inicialmente, cumpre verificarmos que a **condição de contribuinte de tributos** independe do fato do interessado ser ou não inscrito nos referidos Cadastros de Contribuintes.

³⁹⁷ Quanto à legislação do ICMS, nos vários Estados-Membros da Federação, podemos encontrar dispositivos bem similares devido, entre outras razões, à existência do Conselho de Política Fazendária, que congrega representantes de todos os Estados-Membros e que acaba por assumir função relevante na homogeneização da legislação tributária estadual.

Se ser ou não contribuinte independe de se estar ou não inscrito no Cadastro de Contribuintes, para que se exige a referida “inscrição prévia”? Para possibilitar o controle da arrecadação e para dar suporte e condições de atuação para a fiscalização tributária. Para, nos casos previstos em lei, o administrado desempenhar lícitamente a atividade econômica sujeita à tributação.

Assim, em primeiro lugar, ser ou não contribuinte do imposto se refere ao fato de se estar ou não no polo passivo de uma relação jurídica tributária (principal), ou seja, genericamente, se refere ao fato do administrado “dever” ou não o tributo.

A norma de incidência tributária, ocorrendo o fato gerador previsto em sua hipótese de incidência, atua infalivelmente, independentemente de estarmos diante de um contribuinte inscrito ou não.

Daí, podemos, por exemplo, ter tributos, como as taxas referentes à prestação de determinado serviço público, cobradas de quem dele fizer uso, que conforme as circunstâncias, não faz parte de qualquer cadastro, em especial, pelo caráter sinalagmático da taxa, pelo fato de ser instantânea a sua cobrança, ou até mesmo porque o contribuinte apenas está na relação tributária esporadicamente. Assim, pelo aludido Princípio da Necessidade, seria desnecessária a imposição de “inscrições em cadastros”, nesses casos.

Portanto, em regra e à princípio, a inscrição em Cadastros de Contribuintes apenas se faz razoável e necessária para os exercentes de determinada atividade econômica, que a praticam com alguma **habitualidade**, ou seja, para contribuintes cuja atividade proporcione a incidência tributária com habitualidade tal que justifique o controle, caso contrário, flagrante seria a desnecessidade do dever.

Em segundo lugar, a “inscrição prévia em Cadastros de Contribuintes” diz respeito a um dever de polícia prévio, especial, anterior ao próprio exercício da atividade sobre a qual a tributação poderá incidir, ou seja, trata-se de um dever imposto legalmente aos administrados, sendo que o descumprimento desse dever torna o desempenho da atividade econômica irregular, afrontoso aos ditames da lei administrativa-fiscal, e passível de sofrer sanções de polícia.

Novamente a título ilustrativo, podemos buscar tais exigências na legislação tributária mineira. Segundo a Lei Estadual mineira n.º 6.763/75³⁹⁸, a condição de contribuinte independe do fato do interessado ser ou não inscrito no cadastro de contribuintes do ICMS. Porém, o art. 16, I, da mesma lei, determina que são obrigações do contribuinte inscrever-se na repartição fiscal, antes do início de suas atividades, na forma que dispuser o Regulamento, e o descumprimento desse dever de

³⁹⁸ Art. 14 da Lei estadual mineira n.º 6.763/75. “Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto”.

§ 1º - “A condição de contribuinte independe de estar a pessoa constituída ou registrada, bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação ou a prestação definidas como fato gerador do imposto . [...]”.

polícia pode ensejar a aplicação de penalidades, porém, a condição de “contribuinte” do imposto, vale frisar, independe do fato do mesmo ser ou não inscrito no cadastro.

Se tomarmos de partida, e como exemplo, alguns outros dispositivos regulamentares mineiros, similares aos de diversas legislações e regulamentos fiscais, poderemos buscar algumas situações usuais, que possibilitam-nos tecer alguns comentários e bem abordar a idéia que domina essa forma de atuação de polícia. Tomemos, pois, para ilustrar os estudos, o artigo 97 do RICMS ³⁹⁹.

Uma primeira idéia, diz respeito ao fato de que a imposição de deveres de polícia independe do fato de existir ou não tributo, como já pudemos falar (assim, o §4º do art. 97 do Regulamento do ICMS é válido, razoável, e de acordo com o que já expusemos). Os administrados que pratiquem operações e prestações não tributadas devem cumprir os deveres instrumentais a eles impostos, sob pena de incidência de penalidade específica, pois, muitas vezes, o controle fiscal poderá verificar a própria condição que os torna inalcançados pela tributação, ou mesmo, pelo controle de suas atividades poder-se-á controlar a prática tributária de outros contribuintes.

Buscando a sistematização desse modo de atuação, encontramos uma segunda idéia, que diz respeito ao fato de que a inscrição no cadastro é um dever, e como vimos, a condição de “contribuinte” independe do fato de ser ou não inscrito no cadastro.

Quer isto dizer que não estamos, por esta razão, diante de um caso de consentimento prévio de polícia? A resposta é negativa, pois para o exercício regular de determinadas atividades econômicas a lei determinou que o contribuinte, antes do início de suas atividades, deve inscrever-se no cadastro. Não seria concebível, entretanto, que alguém, pelo fato de não haver cumprido com seu dever, ficasse liberado da tributação; não seria razoável que alguém, pelo simples fato de não ter sua inscrição no cadastro, pudesse ficar isento à tributação. Assim, aquele contribuinte que não se inscreveu previamente é um “contribuinte irregular”, que deve pagar os seus impostos e, ainda, se sujeita às penalidades pela falta de inscrição.

Resta-nos outra pergunta: trata-se de licença ou de autorização? Trata-se de licença, uma vez que à Administração não cabe avaliar a conveniência ou oportunidade de dar ou não o seu consentimento, mas apenas declarar o direito do administrado. Cabe apenas a verificação do cumprimento dos requisitos legais.

³⁹⁹ Art. 97 do RICMS. “As pessoas que realizam operações relativas à circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação são obrigadas a inscrever cada um de seus estabelecimentos no Cadastro de Contribuintes do ICMS ou no Cadastro de Produtor Rural, conforme o caso, ressalvadas as hipóteses de dispensa expressa na legislação do imposto”.

§ 1º - “A inscrição será feita antes do início de atividade do contribuinte, podendo a Secretaria de Estado da Fazenda exigir sua renovação.[...]”.

§ 4º - “A realização de operação ou prestação de serviços, amparada pela não-incidência, isenção, suspensão, diferimento ou substituição tributária, não desobriga as pessoas de se inscreverem como contribuintes”.

§ 5º - “O Chefe da AF poderá recusar a inscrição de mais de 1 (um) estabelecimento no mesmo local ou endereço quando a existência simultânea dos estabelecimentos, nessa circunstância, dificultar a fiscalização do imposto”.

Uma terceira questão, porém, se impõe. Pode a Administração Fiscal recusar a inscrição no cadastro aos contribuintes que não atendam aos **requisitos legais** de sua concessão? Naturalmente que sim. Trata-se de determinação da própria lei.

Suponhamos, por outro giro, para elucidar a questão, que um contribuinte seja contumaz descumpridor de seu dever de pagar impostos, e por essa razão, a Administração Fazendária se recusa a conceder “inscrição” a um novo estabelecimento seu. Suponhamos que a lei estabeleça o dever de se inscrever no cadastro e apresente, como requisito para o “alvará de licença”, a apresentação de “certidão negativa de débitos” para com o Fisco. Seria razoável tal exigência? A questão exige algumas considerações.

Em primeiro lugar, devemos destacar que tanto a imposição de deveres de polícia, como a submissão a consentimento prévio de polícia, são modos de atuação e exercício do Poder de Polícia Fiscal e são instituídos, preventivamente, **para possibilitar a fiscalização dos tributos** e visam, em última análise, **garantir a justa tributação**. Não são, portanto, estabelecidos aleatoriamente, sob inspirações puramente burocráticas, mas são mecanismos criados no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos⁴⁰⁰.

Enfim, todos esses deveres de polícia a que nos referimos, ou seja, emissão de notas fiscais, inscrição no cadastro, escrituração de livros fiscais e diversos outros, têm por finalidade permitir ao Estado compelir o contribuinte ao cumprimento da obrigação tributária principal, abrindo-se, ainda, meios para possibilitar a fiscalização do cumprimento dessa obrigação.

Em segundo lugar, conforme se verifica no art. 170, parágrafo único⁴⁰¹, da CRFB/88, o **exercício de atividade econômica** é livre, mas não é absoluto⁴⁰². Como já mencionamos, a **lei** pode impor limitações à iniciativa econômica, sendo que o direito à iniciativa econômica é o resultante do ordenamento jurídico assim considerado.

⁴⁰⁰ Nesse sentido, Hugo de **Brito Machado** (*Curso de Direito Tributário*, 9^a ed., São Paulo, Ed. Malheiros, 1994, págs. 88 e 89) afirma que a obrigação acessória “*decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações positivas e negativas, nela previstas, no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos*”. Da mesma forma, **Barros de Carvalho** (*Curso ... cit., ...*, pág. 197), ao se referir aos deveres de polícia, afirma: “*[...] e instrumentais ou formais porque, tomados em conjunto, é o instrumento de que dispõe o Estado-Administração para o acompanhamento e consecução dos seus desígnios tributários*”.

⁴⁰¹ **Art. 170 da CRFB/88. [...] Parágrafo Único.** “*É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em Lei*”.

⁴⁰² Como ensina **Miguel Reale** (*O Estado Democrático ...*, cit., ..., pág. 45), nos termos do parágrafo único do art. 170 da CRFB/88, a liberdade de empresa não representa um valor absoluto, mas sim uma conjugação dos valores da livre iniciativa, em harmonia com os interesses coletivos. Em suas palavras: “*Como se vê, a Carta Magna não consagra o liberalismo infenso à justiça social, mas sim o social-liberalismo, segundo o qual o Estado também atua como ‘agente normativo e regulador da atividade econômica’*, muito embora sem se tornar empresário, a não ser nos casos excepcionalíssimos previstos no Art. 173, por imperativos de segurança nacional, ou relevante interesse coletivo definido em lei”.

A atividade econômica, nesse diapasão, **é livre**, nos limites da **lei**, ou seja, o contribuinte pode exercer as suas atividades econômicas, desde que cumpra as disposições legais pertinentes ⁴⁰³. Se assim não fizer, o contribuinte estará desenvolvendo a sua atividade econômica à margem do direito e, portanto, sujeito às medidas e sanções fiscais.

Tomando por base o claramente estabelecido no art. 170, parágrafo único, podemos afirmar que o **Estado Social Tributário de Direito** não se compadece com a possibilidades de direitos individuais absolutos, passíveis de exercício ofensivo ao bem comum, sem qualquer possibilidade de restrição ⁴⁰⁴.

O próprio **art. 5º, II**, da CRFB/88, ao estabelecer que ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de **lei**, não pretende estabelecer que, mesmo o exercício de direito fundamental seja absoluto, mas ao contrário, afirma que ele não o é, tanto que pode ter o seu exercício limitado por **lei** (e somente por lei).

Há que se ter em vista, porém, que diante da liberdade assegurada constitucionalmente, a lei não pode restringir ou limitar senão as ações nocivas à sociedade ou a seus valores fundamentais, as abusivas, ou as que podem levar à colisão com outros direitos igualmente garantidos.

O entendimento de que o quadro de direitos fundamentais não é passível de limitações, exceto quando expressamente a Constituição assim o diga, é confuso e inadequado ⁴⁰⁵.

⁴⁰³ Como assinala **Miguel Reale** (*O Estado Democrático...*, cit., ..., págs. 02 e 03), o **art. 1º da CRFB/88**, ao cravar e fundamentar o Estado brasileiro, o afirma como **Estado Democrático de Direito**, com o adjetivo “democrático”, indicando o propósito de passar-se de um Estado de Direito, meramente formal, a um Estado de Direito e de Justiça Social. Daí, ao assentar em sua letra os fundamentos da livre iniciativa econômica e dos valores sociais do trabalho, a CRFB/88 veda toda e qualquer opção ideológica pela estatização da economia, em dano à livre iniciativa, bem como a que não resulte em atenção aos valores sociais do trabalho, como as que geram privilégios parasitários nocivos ao bem comum.

⁴⁰⁴ Como nos ensina **Vieira de Andrade** (cit., ... , pág. 213), os direitos fundamentais não são absolutos, nem ilimitados. Nem na época liberal – individualista, os direitos fundamentais foram ilimitados, pois tinham como limite a necessidade de assegurar aos outros o gozo dos mesmos direitos. Os preceitos constitucionais não remetem para o arbítrio do titular. A comunidade não se limita a reconhecer o valor da liberdade, mas liga os direitos a uma idéia de responsabilidade social e integra-os ao conjunto dos valores comunitários.

⁴⁰⁵ Mesmo que brevemente, cumpre assinalar, que para além das restrições expressamente previstas pelo constituinte, existem, inevitavelmente as restrições implícitas derivadas da necessidade de se preservar outros direitos e interesses constitucionalmente assegurados (fundadas, sempre, em princípios constitucionais – em reserva de Constituição) e mesmo os “limites ao exercício de direitos” (por exemplo, não se admite a invocação da liberdade religiosa para a prática da feitiçaria, ou mesmo a liberdade de escolha de profissão, para a prática da prostituição) – nessa direção **Jorge Miranda** (*Manual...*, tomo IV, cit., ..., págs. 296 a 308). Segundo outros autores, como **Vieira de Andrade** (cit., ..., págs. 215 a 219), existem limites imanentes aos direitos fundamentais, implícitos, só determináveis por interpretação, excluídos da proteção do preceito constitucional e, daí, a lei que declara esses limites sequer é lei restritiva (exemplo: não se pode invocar o direito de propriedade para não pagar os impostos; ou a liberdade religiosa para praticar sacrifícios). Admitindo limites imanentes, também, **Gomes Canotilho** (*Direito...*, cit., ..., pág. 1143).

Nessa mesma linha de raciocínios, o **art. 174** da CRFB/88, impõe ao Estado o dever de fiscalizar, na forma da **lei**, o exercício da atividade econômica, a fim de que os princípios esculpidos no **art. 170** possam ser observados (entre eles, livre concorrência, redução de desigualdades regionais e sociais, etc.)⁴⁰⁶. Não teria, pois, cabimento estabelecer-se o dever estatal de fiscalizar se, em contrapartida, estivéssemos diante de uma liberdade inilimitável.

Como podemos extrair do **art. 170, III da CRFB/88**, dentre os princípios gerais da atividade econômica encontramos a “**função social da propriedade**” (da mesma forma, o art. 5º, XXIII da CRFB/88, estabelece que a propriedade atenderá a sua função social⁴⁰⁷).

O art. 170, III, traz para a ordem econômica o princípio, que implica que o poder econômico deve se balizar, também, no exercício da liberdade de iniciativa econômica, pelos anseios da comunidade de busca da justiça social.

Configura-se, dessa forma, a **função social da propriedade dos bens de produção** e, daí, podemos dizer que a função social da propriedade, na ordem econômica, equívale a **função social da empresa** ou **função social do poder econômico**⁴⁰⁸.

Como ressalta **EROS ROBERTO GRAU**⁴⁰⁹, “*a propriedade sobre a qual em maior intensidade refletem os efeitos do princípio é justamente a propriedade, dinâmica, dos bens de produção*”.

Por isto que, a liberdade de iniciativa econômica é condicionada, e só se legitima quando voltada à efetiva consecução dos princípios e valores da ordem econômica, ou seja, na medida em que possa atender ao bem comum.

Embora a liberdade de iniciativa econômica seja um princípio básico do liberalismo econômico, a busca da **justiça social** e do **bem estar coletivo**, bem como a possibilidade irrefutável e costumeira de mau uso dessa liberdade, fizeram surgir mecanismos de condicionamento da iniciativa privada, através, porém, de **lei**. Dessa forma, ela apenas será legítima se exercida nos limites dos contornos legais, informadores do interesse público⁴¹⁰.

⁴⁰⁶ Como assinala José Afonso da Silva (*Curso ...*, cit., ..., pág. 738): “*A fiscalização, como toda fiscalização, pressupõe o poder de regulamentação, pois ela visa precisamente controlar o cumprimento das determinações daquele e, em sendo o caso, apurar responsabilidades e aplicar penalidades cabíveis. Não fora assim o poder de fiscalização não teria objeto*” (grifos nossos).

⁴⁰⁷ Sem grandes surpresas, lembramos que o Princípio já podia ser encontrado na **Constituição Italiana de 1947: Art. 42.2**. “*La proprietà privata è riconosciuta e garantita dalla legge, che ne determina i modi di acquisto, di godimento e i limiti allo scopo di assicurarne la funzione sociale e di renderla accessibile a tutti*”.

⁴⁰⁸ Nesse sentido, José Afonso da Silva, *Curso ...*, cit., ..., pág. 745.

⁴⁰⁹ Cfr. Eros Roberto Grau, *Elementos de direito econômico*, São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais, 1981, pág. 128.

⁴¹⁰ Para José Afonso da Silva (*Curso ...*, cit., ..., págs. 725 a 726): “*a liberdade de iniciativa econômica privada, num contexto de uma Constituição preocupada com a realização da justiça social (o fim condiciona os meios), não pode significar mais do que ‘liberdade de desenvolvimento da empresa no quadro estabelecido pelo poder público’ e, portanto, possibilidade de gozar das facilidades e*

À propósito, o art. 173, § 4º da CRFB/88, estabelecesse que a **lei** reprimirá o **abuso de poder econômico** que vise à dominação de mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros. Dessa forma, conclui-se que a liberdade de iniciativa econômica não pode privilegiar a busca do interesse individual, ao ponto extremo de conduzi-lo a um prejuízo a toda a comunidade.

A lei deve, portanto, restringir e limitar a liberdade de iniciativa econômica, não se compadecendo com formas abusivas de seu exercício.

Como sabemos, **é abusivo o exercício do direito de iniciativa econômica à margem das exigências fiscais da sociedade** ⁴¹¹; abusivo e atentatório à livre concorrência, aos ideais de justiça e isonomia e fator impeditivo da atuação do Estado na prestação de benefícios à coletividade, e deve, portanto, ser combatido e afastado pela lei.

Lembramos que a sonegação é uma das formas clássicas de se conseguir eliminar a concorrência e obter lucros arbitrários (e ilícitos). À propósito, estes lucros ilícitos, arbitrários e abusivos, derivam, em última análise, da apropriação indevida dos próprios tributos, que deveriam ter sido recolhidos aos cofres públicos.

Assim, a liberdade de iniciativa econômica não pode afrontar ao interesse público alicerçado na lei e o seu exercício não pode se dar à margem do direito ⁴¹².

Se o que acima afirmamos é verdade, dentro do ordenamento jurídico brasileiro, o contribuinte não tem o direito de exercer como bem entender a sua atividade. É livre o exercício da atividade econômica na medida da lei.

Como afirma **EROS GRAU** ⁴¹³, “o direito de liberdade econômica é direito integral nos quadrantes da ordem jurídica positiva que o contempla”.

Desta forma, diversas limitações podem ser impostas à liberdade de iniciativa econômica. Tomemos um exemplo fora da seara tributária: a Lei n.º 7.802/89 permite a

necessidade de submeter-se às limitações postas pelo mesmo”. Como afirma o autor (pág. 727): “A Constituição reconhece a existência do poder econômico. Este não é, pois, condenado pelo regime constitucional. Não raro esse poder econômico é exercido de maneira anti-social. Cabe, então, ao Estado intervir para coibir o abuso”.

⁴¹¹ Como assinala Manoel Gonçalves Ferreira Filho (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, vol. 4, São Paulo, Ed. Saraiva, 1995, pág. 12), “o interesse pessoal pode ser defendido na medida em que o interesse coletivo não seja prejudicado. Quem atua no domínio econômico sem levar em conta o interesse geral e até se prevalecendo de sua posição, para impor o interesse particular em detrimento do bem comum, abusa do poder econômico. E ainda, ressaltando que a livre concorrência é a que melhor alcança o interesse geral no plano econômico, segundo a CRFB/88, o autor afirma que “todas as formas de eliminação ou redução da concorrência devem ser coibidas”.

⁴¹² Por essa razão, para Eros Grau (*A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, 3ª ed., São Paulo, Ed. Malheiros, 1997, págs. 224 a 226), a **liberdade de iniciativa econômica** apenas se justifica como direito constitucionalmente assegurado e não como direito fundamental. Para o autor, “a liberdade de iniciativa econômica é liberdade mundana, positivada pela ordem jurídica”, e daí, o regime de liberdade econômica é aquele definido pela ordem jurídica.

⁴¹³ Cfr. Eros Grau, *A Ordem ...*, cit., ..., pág. 226.

“interdição temporária ou definitiva” do estabelecimento que comercialize produtos agrotóxicos, caso a empresa se recuse a cumprir as normas de prevenção ali estatuídas. Dessa forma, pode-se, inclusive, impedir, por completo, que o comerciante que coloca em risco a saúde pública possa continuar sua atividade.

A lei, no caso, admite a medida de polícia que limita ou afasta a liberdade de iniciativa econômica. Seria impensável que o ordenamento jurídico assegurasse o direito de estabelecimento, comércio e lucros de um contribuinte isolado, que insiste em descumprir a lei, que teima em “perigar” interesses sociais relevantes, que atua à margem do direito em detrimento da saúde pública de toda uma coletividade. Trata-se, pois, de exercício de Poder de Polícia, legalmente estabelecido, apto a limitar liberdades das pessoas, em prol do bem comum.

Da mesma forma, não seria razoável a produção e comércio de metralhadoras, sem autorização e controle do Estado ⁴¹⁴, e não seria igualmente recomendável a ausência de possibilidade da lei estabelecer a interdição do estabelecimento que assim procedesse, em descumprimento aos requisitos que impusesse.

Por vezes, a doutrina admite a possibilidade de limitação à liberdade de iniciativa econômica, quando esta coloca em sério risco a segurança pública ou a saúde, mas refuta por completo a oposição de limites ao seu exercício, quando o assunto é fiscal.

Aceita-se até que o Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil - OAB (Lei n.º 8.906/94) possa suspender o advogado que deixa de pagar contribuições, multas e preços de serviços devidos à OAB, até que ele satisfaça integralmente a dívida (art. 37, § 2º, c/c/ art. 34, XXIII), mas não se admite a interdição de um estabelecimento comercial que concorra deslealmente, obtenha lucros abusivos pela prática costumeira e reiterada da sonegação fiscal, mesmo que o contribuinte (ou melhor, infrator) possa ser condenado até por crime de sonegação fiscal.

À propósito, a rejeição social à conduta do indivíduo, pelo menos sob o ponto de vista formal, encontra-se caracterizada em seu grau máximo, uma vez que a prática de sonegação fiscal passou a ser objeto de repreensão na seara penal.

Em nossa opinião, arriscamos dizer que a questão não pode ser resolvida de forma tão simplista. Em primeiro lugar, mais uma vez, cabe ressaltar que, no Estado Social, as funções de polícia não mais cabem nos estreitos limites da segurança,

⁴¹⁴ Exemplo extraído do texto de Hugo de Brito Machado, *Sanções Políticas no Direito Tributário (Brasil)*, in Revista Ciência e Técnica Fiscal do Ministério das Finanças, n.º 389, janeiro a março de 1998, Lisboa, págs. 47 a 54. Para o jurista brasileiro, as ressalvas contidas no art. 170, parágrafo único, da CRFB/88, dizem respeito a certas atividades que, por questão de segurança, devem depender de autorização estatal. Admite, portanto, a possibilidade de autorização para uma fábrica de metralhadoras, mas entende que a limitação à liberdade de iniciativa econômica não pode se dar por inscrições em cadastros de contribuintes. Para o professor, “a inscrição no cadastro de contribuintes não pode ser transformada em autorização para exercer a atividade econômica”. Como assinala, mesmo o contribuinte persistente na prática de infrações tributárias, ou mesmo o condenado por crime de sonegação fiscal, não pode ser proibido de comerciar.

salubridade e moralidade, mas o interesse público exige a sua atuação em diversos segmentos, em que o bem comum possa ser ameaçado.

Em segundo lugar, em um Estado não patrimonial (Estado Tributário), que necessita de receitas derivadas para poder atender aos anseios básicos da comunidade, a sonegação de tributos é ofensiva, não só à livre concorrência, à justiça e à isonomia, mas ao feixe de interesses públicos que cumpre ao Estado zelar.

Em conclusão, a essa terceira questão, que vem sendo objeto de algumas discussões nos tribunais brasileiros, cumpre afirmar que o parágrafo único do art. 170 da CRFB/88, atribui ao legislador, a delimitação dos contornos da liberdade de iniciativa econômica, em atenção aos princípios constitucionais.

Pode-se, assim, estabelecer, nestes termos, a necessidade de “licença” para o seu exercício, em determinadas situações, ou seja, se afrontados os requisitos legais, estabelecidos, de forma razoável, e em atenção ao bem comum, **o Poder Público pode negar a autorização para o exercício de atividade econômica.**

Em respeito ao dever de pagar impostos, à livre concorrência, à justiça fiscal, e ainda, visando salvaguardar a contraface da prestação de benefícios coletivos, é possível à lei fiscal estabelecer dispositivos restritivos ao exercício da atividade econômica, quando esta se der à margem do Direito Tributário, em reiterada prática de sonegação fiscal ⁴¹⁵.

Por certo a interdição de estabelecimento, ou negativa de autorização, não podem se transformar em mecanismos de cobrança de débitos fiscais, daí, apenas em situações de reiterada prática de sonegação fiscal, onde o interesse público é lesado insistentemente, e quando os esforços da Administração Fiscal para modificar a prática do contribuinte se mostraram inócuos, é possível estas medidas extremas, que em última análise previnem a nova ocorrência de danos aos interesses sociais e ao próprio contribuinte, em agravamento de sua situação ⁴¹⁶.

Essas restrições, portanto, são possíveis, desde que respeitem o Princípio da Proporcionalidade e ao Princípio da Igualdade, como também, ao Princípio da Necessidade (que se revela pela persistência no comportamento lesivo) e devem se ater aos casos mais graves.

Cabe, considerarmos uma outra hipótese. Seria admissível que a **lei** estabelecesse o dever do contribuinte de se inscrever no Cadastro de Contribuintes e o **regulamento** fixasse os requisitos exigidos pela Administração para tanto e entre esses

⁴¹⁵ Vacilante a **jurisprudência** nesse sentido. A favor do indeferimento da autorização pela ausência de prova de quitação de débitos fiscais: Arguição de Inconstitucionalidade n.º 23/54.111 da Comarca de Varginha; Apelação Cível n.º 27.319/2 da Comarca de Santa Rita do Sapucaí; Apelação Cível n.º 73.088 da Comarca de Belo Horizonte.

⁴¹⁶ E nessa direção temos a **Súmula 70** do Supremo Tribunal Federal: “*é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para a cobrança de tributo*”, e a **Súmula 547**: “*não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais*”.

requisitos exigisse a quitação dos débitos fiscais ? Naturalmente que não, pois desta forma estaríamos diante de uma limitação à liberdade de iniciativa econômica imposta por regulamento, em afronta ao art. 5º, II, e art. 170, parágrafo único, da CRFB/88, o que não se admite no ordenamento jurídico brasileiro, pois, como se sabe, o direito brasileiro não permite a figura dos regulamentos autônomos.

Como se sabe, meio a contra-senso, usualmente, no Brasil, diversas informações são exigidas do contribuinte que pretende se inscrever, porém, a lei, quase sempre, remete a lista de requisitos para o regulamento, e se limita a declarar que o contribuinte “deve” se inscrever. Acontece que é a própria Administração que fixa os dados e informações a que o contribuinte deve atender para se inscrever, sendo que a lei nada determina ou prevê. *In casu*, o regulamento não se limita aos contornos da lei, mas ao contrário, faz as vezes da lei, inovando na ordem jurídica⁴¹⁷.

Em síntese, podemos dizer que, se a lei trouxesse requisitos para se conceder a “inscrição estadual”, estaríamos diante de uma limitação a uma liberdade. A lei poderia, inclusive, utilizar-se, com as devidas cautelas, de conceitos vagos ou indeterminados, ou mesmo deixar alternativas para a Administração proceder a avaliações, diante do caso concreto, abrindo margem discricionária, mas não pode deixar, propositadamente, um “vazio pleno de estatuição”, para atribuir toda a valoração à Administração.

Ao contribuinte é assegurado o direito à livre iniciativa econômica e, se a Administração recusa a inscrição estadual, lastreada nos requisitos que ela mesmo estabeleceu, estar-se-ia atacando direito constitucional do contribuinte, sem qualquer amparo legal.

Por essa razão que, só a lei deve estabelecer requisitos e dispositivos como estes, e aqueles outros, que encontramos em diversos regulamentos, devem ser afastados⁴¹⁸. A questão mereceria, ainda, alguns aprofundamentos, que, porém, escapam às pretensões do presente trabalho.

6.4.3 - Consentimento prévio e controles fiscais preventivos periódicos

Ainda no modo de atuação de Polícia Administrativa em estudo, em diversas outras ocasiões, podemos verificar que a lei impõe deveres de polícia rotineiros e reserva, à Administração, a possibilidade de consentir ou não. Mais especificamente, é

⁴¹⁷ À propósito dispõe o art. 99 do CTN: “O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função da quais sejam expedidos, determinados com a observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei”.

⁴¹⁸ No exemplo dado, seria, pois, inconstitucional a aplicação do disposto no art. 97, § 5º do RICMS. Dispositivos dessa natureza, porém, ainda podem ser encontrados em praticamente todas as legislações tributárias estaduais.

usual, no meio fiscal, a imposição de deveres que são cumpridos no “dia a dia” da atividade do contribuinte e que integram a sua rotina operacional e, por vezes, a lei fiscal impõe determinadas verificações periódicas nesses deveres, por parte da Administração, que acabam por serem determinantes para o exercício das atividades dos contribuintes.

Para melhor elucidarmos a questão, façamos uso de alguns exemplos. Como casos clássicos desses **deveres “rotineiros”**, que exigem registros, consentimentos e controles periódicos da Administração Fiscal, temos a *obrigatoriedade de escrituração de livros fiscais, o dever de prestar declarações periódicas à repartição fiscal e a exigência de emissão de documentos fiscais*. Tomemos este último exemplo para desenvolvermos o assunto.

Como já tivemos a oportunidade de ver, o art. 39, parágrafo único, da Lei estadual n.º 6.763/75, determina que é obrigatória a emissão de “notas fiscais” na saída de mercadorias, ou seja, impõe o dever de toda a circulação de mercadorias ser acompanhada do documento fiscal adequado. Trata-se, cabe ressaltar, de procedimento usual em legislações tributárias de “todos” os Estados-Membros e, ainda, de forma similar, em legislações municipais, no que diz respeito ao Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (ISS).

Acontece que a confecção desses documentos fiscais, ou mesmo a abertura de livros fiscais dos contribuintes, rotineiramente, se submetem a um controle prévio da Administração Fiscal. É muito usual a imposição de licenças para confeccionar documentos fiscais, ou “termos oficiais de abertura” para os livros fiscais dos contribuintes.

No exemplo tomado para ilustrar a questão, a legislação tributária impõe a necessidade de **consentimento prévio da Administração Fiscal** para a confecção de documentos fiscais, como determina o art. 16, V, ao estabelecer que é obrigação do contribuinte obter autorização (licença) da repartição fiscal competente para imprimir ou mandar imprimir documento fiscal.

Poderia a Administração Fiscal, se o contribuinte solicita, por exemplo, a confecção de “N” documentos, apenas **autorizar “N - Y”**, por entender que esse volume menor é que é o conveniente e adequado? Estar-se-ia assim ferindo a liberdade de iniciativa econômica?

Inicialmente, cabe registrar que o contribuinte não tem um direito de emitir documentos fiscais, mas um dever de emití-los. Como já dissemos, o exercício da atividade econômica deve se dar na observância dos limites da lei, que pode estabelecer, por sua vez, mecanismos de controle das atividades dos contribuintes, no interesse da arrecadação e fiscalização.

Em verdade, estes deveres de obtenção de consentimento prévio são, usualmente, mecanismos de controle e fiscalização preventiva das atividades dos contribuintes, que derivam dos Poderes de Polícia Fiscal, conforme determinações legais.

Assim, no caso em tela, a **autorização** (licença) **para impressão de documentos fiscais** é um instrumento que permite à Administração Fazendária aferir o cumprimento de deveres e obrigações tributários, através da observação do movimento econômico do contribuinte. E a necessidade de se acompanhar mais de perto determinados contribuintes pode levar a Administração Fiscal a limitar cada uma dessas autorizações, conforme o juízo discricionário desta, em atenção ao Princípio da Necessidade e Essencialidade, proporcionando verificações anuais, semestrais, mensais, quinzenais, semanais, ou até, conforme a gravidade do caso, diárias.

Se compete à Administração valorar esses pedidos e autorizar, conforme entenda conveniente e oportuno, como sempre estabelecem as leis tributárias, o Fisco, em casos extremos, pode inclusive, não autorizar e, por conseguinte, determinar a **interdição do estabelecimento**. A questão exige estrita previsão legal, e apresenta os mesmos contornos da relativa a negativa de inscrição cadastral, que tratamos linhas atrás.

A lei que autoriza a limitação ao exercício da atividade econômica, deve se pautar nos princípios constitucionais e apenas estabelecer as restrições estritamente necessárias, e em consonância com a proporcionalidade, igualdade e menor onerosidade. Se os contornos dessa lei outorgam margem de valoração à Administração, mais uma vez, o exercício desse “poder discricionário” deve também observar a proporcionalidade, igualdade e menor onerosidade, para além dos outros limites ao exercício da valoração discricionária, que já mencionamos.

Em síntese, a Administração pode controlar as atividades do contribuinte através de mecanismos de consentimento prévio, tal como descrevemos, que viabilizam e possibilitam uma mais eficaz fiscalização tributária e, se for o caso, a conseqüente aplicação de sanções de polícia, que, em casos comprovadamente extremos de ofensa do interesse público, podem, inclusive, desde que previsto na lei, chegar à interdição (melhor dizer, suspensão condicionada) do estabelecimento.

Imaginemos, a título de ilustração, para o caso, um contribuinte que, apesar de ter sido punido reiteradas vezes, e mesmo havendo sofrido múltiplas intervenções fiscais, persiste no comportamento lesivo ao Erário. Admitimos, pois, esta sanção mais grave para hipóteses como esta, em que o sistema sancionador provou não ser eficaz, para o caso concreto.

Cumprir frisar que, fora desses casos extremos, é vedado ao Fisco restringir a liberdade de iniciativa econômica, pelo manejo de mecanismos de controle prévio. Como já verificamos, diante do caso concreto, cabe ao Judiciário, se provocado, anular a decisão administrativa que extrapola as limitações absolutas ou tendenciais impostas para o exercício da margem discricionária, ou mesmo, se for o caso, afastar a aplicação da lei fiscal.

Se, eventualmente, nas situações que aventamos, o contribuinte vir o exercício de sua atividade econômica sofrer limitações, estas são conseqüências típicas do

exercício do Poder de Polícia Fiscal, não ocorrendo, salvo abusos passíveis de correção judicial, ofensa nenhuma à Constituição Federal.

Ainda, como já tivemos a oportunidade de afirmar, não se exige, nesse campo, os mesmos requisitos de densificação dos tipos legais das normas de incidência tributária, sendo possível a abertura de margem de discricionariedade ao Administrador Fiscal, tal como se dá no exercício do Poder de Polícia em outros segmentos.

Documento encaminhado a editora sem revisão

6.5 - Fiscalização Tributária

6.5.1 - A Fiscalização Tributária como modo de exercício do Poder de Polícia Fiscal

Como bem registra **CASADO OLLERO**⁴¹⁹, não basta o esforço e o cuidado no estabelecimento e criação de um tributo para se verificar a justiça do sistema impositivo, mas, para tanto, é preciso ater-se, decididamente, ao momento de sua aplicação – “*la verdadera piedra angular de un sistema fiscal o de un tributo es su incidencia final, la cual va a depender en no corta medida de la gestión que de aquél se haga*”.

Nas linhas acima, tratamos dos **deveres de polícia** e do **consentimento prévio de polícia**, porém, podemos facilmente verificar que, em algum momento, a Administração deve se **certificar se o contribuinte está efetivamente cumprindo** ou não as suas obrigações tributárias principais, bem como se os próprios deveres de polícia estão ou não merecendo adequada observância.

Temos, assim, um terceiro modo de manifestação do Poder de Polícia Fiscal - a **Fiscalização Tributária**, que se destina a verificar a legalidade do exercício da atividade econômica, sob a ótica tributária e fiscal.

Cabe ressaltar que, no Brasil, ao contrário de países como Portugal, que se mantêm mais fieis ao modelo francês de Direito Administrativo adjetivo, os agentes do Fisco, quando se deparam com qualquer irregularidade, devem **lavrar auto de infração**, consignando a sanção cabível, para a oportuna execução da multa, se for o caso, por via judicial, caso não ocorra o pagamento espontâneo.

Como podemos verificar, a Fiscalização Tributária desempenha **dois papéis essenciais**: por um lado **previne** as infrações, pela possibilidade sempre presente de verificação do cumprimento das obrigações e deveres dos contribuintes; por outro lado, **prepara a repressão** das infrações à legislação tributária ou administrativo-fiscal, pela constatação dos atos ofensivos.

Podemos dizer que as atividades de Fiscalização Tributária, que se traduzem em controle por sobre as atividades do contribuinte, têm, em última análise, **duas principais finalidades**: **cognoscitivas**, ou seja, visam corrigir atuações insuficientes ou inadequadas, por parte do contribuinte, ou substituí-las, quando estas faltem, com o fim de conseguir a constituição do crédito tributário; **repressivas**, com a ameaça de cominação, ou cominação direta de sanções administrativas ou civis, ou mesmo com a informação, ao Ministério Público, da ocorrência de crimes fiscais.

⁴¹⁹ Cfr. **Casado Ollero**, *La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un novo modelo de relaciones con el Fisco*, apud Juan Lozano, cit., ..., pág. 39.

Para bem cumprir esses dois papéis essenciais, tal como sinaliza **FERNANDO CERVERA TORREJON**⁴²⁰, o Fisco necessita desenvolver ações que podemos agrupar em três grandes linhas mestras, ou gêneros de funções de Fiscalização Tributária: a função de **comprovação e inspeção**; a função liquidadora ou de **lançamento**; a função de **obtenção de informações**⁴²¹.

6.5.2 - Competência para o exercício da Fiscalização Tributária

Como regra geral, estudamos linhas atrás que a competência para o exercício do Poder de Polícia pertence à pessoa política responsável pela disciplina do objeto a ser protegido e, em conseqüência, a competência para o exercício do Poder de Polícia Fiscal estará na esfera da pessoa política competente para legislar sobre o tributo.

Nos domínios do Direito Fiscal, no Brasil, a regra geral supra encontra-se estampada no **art. 6º do CTN**⁴²², que atribui à pessoa política competente para “instituir” o tributo, a competência legislativa plena, mesmo que a receita dos referidos tributos seja distribuída a outras pessoas públicas⁴²³.

“**Competência legislativa plena**” quer dizer que a competência tributária das pessoas políticas tributantes só encontra limites na Constituição Federal, na legislação complementar (entre elas, o próprio CTN) e nas respectivas Constituições dos entes

⁴²⁰ Cfr. **Cervera Torrejon**, em nota introdutória ao livro da Profª. Juan Lozano, cit., ..., págs. 15 a 18.

⁴²¹ Esse entendimento vem detalhado na Ley 10/1985, de 26 de abril, que alterou a **Ley General Tributaria Española**:

Artículo 140. “Corresponde a la Inspección de los Tributos: a) La investigación de los hechos imposables para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración; b) La integración definitiva de las bases tributarias, mediante las actuaciones de comprobación en los supuestos de estimación directa y estimación objetiva singular y a través de las actuaciones inspectoras correspondientes a la estimación indirecta; c) Practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan; d) Realizar, por propia iniciativa o a solicitud de los demás órganos de la Administración aquellas actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros organismos, y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos”.

⁴²² **Art. 6º.** “A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei”.

Parágrafo Único. “Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencem a competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídas”.

⁴²³ Nesse sentido, como afirmam **Gandra Martins/Rubens Marone** (cit., ..., pág. 41), a distribuição da receita tributária não é fator modificador de competência tributária.

federados, se for o caso ⁴²⁴, e compreende o poder de regular os aspectos essenciais da norma de incidência tributária, a competência administrativa dos órgãos e repartições encarregadas de lançar, cobrar ou fiscalizar os tributos, etc..

Assim, o Poder de Polícia Fiscal, em regra, pertence a **persona competente para “instituir” o tributo**, mesmo que a receita do referido tributo seja distribuída a outros entes.

Entretanto, por ser “poder” direta e expressamente atribuído pela Constituição Federal, o **Poder Tributário é indelegável**, o que não impede que a pessoa política tributante possa celebrar convênios para arrecadação, fiscalização ou execução das leis, serviços e atos administrativos fiscais.

Em consonância com esse pensamento, o legislador brasileiro estabeleceu o **art. 7º do CTN** ⁴²⁵.

Como podemos observar, segundo a lei tributária geral brasileira, o exercício do **Poder de Polícia Fiscal** pode ser **delegado**, porém, **só para outra pessoa jurídica de direito público** (mesmo da administração indireta ⁴²⁶). Ressalte-se que, para as pessoas jurídicas de direito privado, o CTN utiliza-se da palavra “cometimento” (seja como encargo, seja como função), no § 3º do mesmo artigo, e apenas para “arrecadar tributos” ⁴²⁷.

Em síntese, é possível a delegação a outra pessoa política de direito público das atribuições de **Fiscalização Tributária**, sendo indelegável o exercício do Poder Tributário. Para as pessoas jurídicas de direito privado só se pode cometer o encargo ou função de “arrecadar”, ou seja, recolher o numerário destinado aos cofres públicos, mas não qualquer parcela do Poder de Polícia Fiscal.

Em respeito ao **Princípio da Legalidade**, deve, porém, haver previsão legal para fundamentar a iniciativa de celebração dos referidos convênios.

⁴²⁴ Nesse sentido a jurisprudência é pacífica - **Súmula n.º 69 do STF**: “A Constituição Estadual não pode estabelecer limite para o aumento de tributos municipais”.

⁴²⁵ **Art. 7º do CTN**. “A competência tributária é indelegável, salvo atribuições das funções de **arrecadar** ou **fiscalizar** tributos, ou de **executar** leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição ” (em referência a Constituição de 1946).

§ 1º. “A atribuição compreende as **garantias e ou privilégios processuais** que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir”.

§ 2º. “A atribuição **pode ser revogada**, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido”.

§ 3º. “**Não constitui delegação de competência o cometimento**, a pessoa de direito privado, do **encargo ou da função de arrecadar tributos**”.

⁴²⁶ Nesse sentido a jurisprudência: R. Esp. n.º 20.953/PE, decisão 27.04.1994, DJ de 30.05.1994, pág. 13.467, conforme **Gandra Martins/Rubens Marone** (cit., ..., pág. 44).

⁴²⁷ Para **Aliomar Baleeiro** (*Direito ...*, cit., ..., pág. 71), em um imposto incidente sobre bilhete de passagem ou frete, por exemplo, o encargo (e não delegação) de arrecadar o tributo pode ser cometido ao transportador.

Cabe ressaltar que, a competência para imposição legal de deveres de polícia fiscal, em nosso entendimento, deve se manter indelegável nas mãos da pessoa política que recebeu o Poder Tributário, pois, o CTN só admitiu a delegação das atividades executivas e as descreve: fiscalizar, arrecadar e executar leis, serviços, atos ou decisões.

Como vimos, é o Poder Constituinte que atribui às pessoas políticas determinado Poder Tributário (lato sensu). Atribui este Poder a pessoas políticas determinadas. Em obediência aos desígnios da Carta Maior, o Poder atribuído deve se manter, para a garantia dos administrados, nas mãos da pessoa política tributante assinalada na CRFB/88, embora a execução de funções e atividades executivas possam ser delegadas. Quem obriga, quem impõe o dever, quem coage, é a pessoa política competente para tanto e que detém o poder para tanto.

Como sabemos, no moderno Estado Social Tributário de Direito, a **lei** é o fundamento e limite para a atuação dos órgãos da Administração Pública e, daí, mesmo que portadores de alta dose de discricionariedade, os atos administrativos devem se manter nos estritos contornos da lei ⁴²⁸.

Especificamente, a complexidade do “mundo econômico” é muito grande, e daí, a **complexidade** do “mundo fiscal”, que se assenta por sobre este emaranhado de relações é intensa e, em reflexo direto, as leis disciplinadoras do exercício do Poder de Polícia Fiscal necessitam atribuir margem de valoração discricionária à Administração Fiscal, para que se garanta eficácia e um tratamento isonômico aos administrados.

Por isso, proliferam decretos regulamentares de execução das leis administrativo-fiscais, bem como portarias, circulares, etc. Embora apenas a lei possa obrigar os administrados, os **“tipos” das normas legais administrativo-fiscais são tendencialmente mais abertos** e, portanto, permitem a sua densificação por meio de regulamentos (externos) ou mesmo por portarias e circulares (de efeitos internos, mas obrigatórias para os agentes fiscais e, que, por isso, acabam por atingir indiretamente os administrados).

Nessa direção, em consonância com a complexa realidade fiscal, mais uma vez, vem o CTN, em seu **art. 194** ⁴²⁹. Este artigo específico do “mundo fiscal” reconhece que a **complexidade** no meio tributário é intensa ⁴³⁰ e, por isso, as leis disciplinadoras do exercício do Poder de Polícia Fiscal necessitam atribuir margem discricionária aos agentes do Fisco.

⁴²⁸ Como ressalta **Barros de Carvalho** (*Curso ...*, cit., ..., pág. 362), o funcionário não dispõe de poder ou liberdade para inovar o quadro de providências legalmente possíveis.

⁴²⁹ **Art. 194 do CTN.** “A legislação tributária, observado o disposto nesta lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente, em função da natureza do tributo, de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação”.

Parágrafo Único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

⁴³⁰ Como já assinalamos, o termo “**legislação tributária**” engloba as leis, tratados, decretos e normas complementares.

Como bem firma **MORENO FERNÁNDEZ**⁴³¹ ao tratar da medida da discricionariedade nas atividades de Fiscalização Tributária: “*Este es uno de los ámbitos del Derecho Tributario Formal donde se manifiesta con mayor rigor la existencia de potestades discrecionales en favor de la Administración, habida cuenta de la facultad que asiste a aquélla de comprobar e investigar, en principio, sin limitación de ningún tipo, a cualquier contribuyente que venga obligado a concurrir al sostenimiento de los gastos del Estado, por haber sido exponente de manifestaciones concretas de capacidad económica*”,

Vale ressaltar que, em precisa colocação, o CTN (art. 194, parágrafo único) dispõe que as normas de direito administrativo (e não tributário) do campo fiscal **aplicam-se a contribuintes ou não-contribuintes**⁴³², ou seja, o exercício do Poder de Polícia Fiscal pode recair sobre destinatários diversos daqueles sobre os quais recai o exercício do Poder Tributário.

6.5.3 - O alcance dos poderes investigatórios

A legislação tributária deverá regular os poderes das autoridades administrativo-fiscais, portanto, os limites e o alcance do exercício do Poder de Polícia Fiscal deverão estar, antes de mais nada, disciplinados na legislação tributária.

Qual deverá, entretanto, ser o **alcance dos poderes investigatórios**, ou seja, até onde pode ir a “legislação tributária” ao disciplinar o exercício do Poder de Polícia Fiscal, em seu modo de atuação de “**Fiscalização Tributária**”?

A **Constituição Federal**, dispõe em seu **art. 145, § 1º**⁴³³, que é facultado à Administração Fiscal, para garantir a efetividade do princípio da **capacidade econômica**, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes.

⁴³¹ Cfr. Juan Ignacio **Moreno Fernández**, *La Discrecionalidad en el Derecho Tributario*, Valladolid, Editorial Lex Nova, 1998, pág. 115.

⁴³² Como assinala o Prof. **Pitanga Seixas**, *Princípios ...*, cit., ..., pág. 16), por dever de ofício a Fiscalização Tributária poderá sujeitar ao seu poder investigatório não só os contribuintes, como também todas as pessoas com deveres impostos pela lei fiscal, sendo que esta função administrativa não poderá ser impedida ou cerceada por ação judicial, salvo arbitrariedade ou abuso de poder.

⁴³³ **Art. 145 da CRFB/88. [...] § 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*”.

Inicialmente, cumpre ressaltar que o parágrafo consagrou no ordenamento jurídico brasileiro um princípio clássico⁴³⁴ do Direito Fiscal – a tributação, no domínio dos impostos, segundo a **capacidade econômica** dos contribuintes.

Na CRFB/88, o princípio adquire força vinculante, tanto para o legislador ordinário, como para o intérprete e aplicador da norma⁴³⁵. E para garantir a efetividade desse princípio, o constituinte faculta à Administração Tributária, nos termos da lei, a identificação do patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte⁴³⁶.

Como se verifica, o objetivo maior da **Fiscalização Tributária** não é o de simplesmente proporcionar um maior fluxo de recursos para um estado descompromissado com o bem comum. Ao desenhar um “Estado Social Tributário de Direito”, o constituinte de 1988, como não podia deixar de ser, esculpiu princípios norteadores da atividade fiscal, compatíveis com a sua orientação.

Portanto, cabe retomar o nosso conceito de Poder de Polícia Fiscal (poder de limitar liberdades das pessoas, de forma a assegurar a justa tributação), para reafirmar que, se num passado, o maior fluxo de recursos aos cofres públicos era a preocupação exclusiva da Fiscalização Tributária, hoje, segundo as letras da própria Constituição Federal, existem outros interesses a serem perseguidos, como o de assegurar a **isonomia na tributação**, a **justiça fiscal**, a **livre concorrência** sem as mazelas que nela introduzem as práticas evasivas.

Para aumentar o fluxo de recursos, como já dissemos, o melhor caminho, sob uma ótica simplista, seria o aumento da carga tributária, porém, para garantir a justa tributação e os anseios do Estado Social, exige-se muito mais, exige-se a observância da tributação segundo a capacidade contributiva e, para tanto, torna-se imprescindível a atuação da Fiscalização Tributária.

“Quem tem os fins, deve ter os meios”. Portanto, se o dever de contribuir pode ser descumprido, compete ao Estado conferir a observância desse dever, em face da lei, isto é, exercer sua função indeclinável e obrigatória de **fiscalizar** os contribuintes.

⁴³⁴ O princípio, conforme **Mizabel Derzi** (em nota de atualização da obra de Aliomar Baleeiro, *Limitações* ..., cit., ..., pág. 688), clássico no Direito Fiscal, foi há mais de dois séculos preconizado pelo economista alemão **Von Iusti** e difundido por **Adam Smith**.

⁴³⁵ Nesse sentido a Prof. **Mizabel Derzi** (em nota de atualização da obra de Aliomar Baleeiro, *Limitações* ..., cit., ..., pág. 689) afirma, com precisão: “o princípio da capacidade contributiva não pode ser interpretado à luz da concepção de um Estado de Direito ultrapassado e abstencionista. Ao contrário. A Constituição de 1988 tende à concreção, à efetividade e à consagração de princípios auto-aplicáveis, obrigatórios não apenas para o legislador, como também para o intérprete e aplicador da lei”.

⁴³⁶ Para **Sacha Calmon** (*Comentários* ..., cit., ..., págs. 107 e 108), o constituinte desejou obrigar o Fisco a realizar o princípio da capacidade econômica, autorizando-o a investigar a realidade, sem intuito fiscalizatório, senão preparatório, com vistas a estabelecer um sistema justo e efetivo de tributação. Discordamos dessa posição, acompanhados por Aurélio **Pitanga Seixas** Filho (*Art. 194 a 218, in Comentários ao Código Tributário Nacional, coordenação de Calos Valder do Nascimento, 2ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1998, págs. 488 e 489*), por entender que a função básica e primeira do Fisco é exatamente a de aplicar a lei fiscal, investigando o comportamento dos contribuintes.

É da competência legal da autoridade fiscal o exercício desse Poder de Fiscalização, que deve se orientar, entre outras, pela investigação da real capacidade econômica dos contribuintes, conferindo a exatidão das declarações prestadas em atendimento aos deveres de polícia, bem como verificando se outras informações foram ocultadas.

Por isso, que, nos termos da lei, outorga-se Poder de Polícia Fiscal à Administração Tributária, em regra acompanhado de razoável margem de discricionariedade, para que a Administração possa identificar o patrimônio, rendimentos e atividades econômicas dos contribuintes.

Por outro giro, a CRFB/88 afirma que os **PODERES INVESTIGATÓRIOS DO FISCO** devem se manter **nos limites da lei**, e antes de tudo, devem **respeito aos direitos individuais dos administrados**. Por óbvio, os agentes do Fisco devem respeitar os direitos individuais dos administrados, e a letra do parágrafo, em pertinente cuidado, vem corroborar essa preocupação.

Muito à propósito, **JUAN LOZANO**⁴³⁷ lembra que é possível que a atuação inspetora possa, em algumas ocasiões, através da investigação de documentos ou antecedentes relativos aos movimentos de contas bancárias, interferir em aspectos (próximos ou adjacentes) ao **direito à intimidade**. Entretanto, mesmo este direito, como todos os demais, têm os seus limites, não sendo absoluto, e em todos os casos, vem marcado pelo dever de todos de contribuir para as despesa públicas, de acordo com sua capacidade econômica, mediante um sistema tributário justo, sendo que, para sua efetiva realização, é evidentemente necessária a inspeção fiscal⁴³⁸.

Não raro, os poderes investigatórios do Fisco vêm, nos dias de hoje, suscitando uma série de questionamentos acerca de seu alcance.

Apenas a título de exemplificação, podemos enunciar alguns focos de polêmicas, que não vêm merecendo estudos sistemáticos por parte da doutrina. Até onde vai o poder investigatório do Fisco diante da **inviolabilidade de domicílio**? E no que diz respeito aos estabelecimentos comerciais, aplicam-se os mesmos limites da inviolabilidade de domicílio dos particulares? Até onde existe ou não existe o direito ao **sigilo bancário**? Com o crescente comércio por “reembolso postal” ou mesmo pela “Internet”, até onde a fiscalização do fluxo de mercadorias colide com o **sigilo de correspondências**? É possível aos agentes do Fisco procederem **revista** em bagagens, veículos, ou mesmo nas pessoas particulares não comerciantes? É admissível o estabelecimento de “**regimes especiais de fiscalização**” para determinados contribuintes? É constitucional a **apreensão de mercadorias** descobertas de documentos fiscais? etc..

⁴³⁷ Cfr. **Juan Lozano**, cit., ..., pág. 41.

⁴³⁸ Conforme a **Sentencia de S.T.C. de 26 de abril de 1990** (Espanha), *apud* Juan Lozano, cit., ..., págs. 41 e 42: “[...] Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. [...] Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes”..

Não caberia nos estreitos limites do presente trabalho pretendermos avaliar todas essas questões, mas cumpre ressaltar que, por certo, a Constituição não deixou de se aperceber desses problemas, tanto que elevou às suas letras a questão, impondo o respeito aos direitos individuais e apresentando uma orientação primeira para a Administração Fiscal, que, após a CRFB/88, transformou-se de órgão meramente encarregado de zelar pelo adequado fluxo de receitas, em **órgão encarregado de promoção da justiça social**, através da verificação da concretização do princípio da capacidade contributiva, da isonomia tributária e da justiça fiscal.

Pelo paralelismo que a CRFB/88 apresenta com a Constituição Espanhola nesse tema, vale reproduzir as palavras de **JUAN LOZANO** acerca do tema⁴³⁹: “*Cuestionada la constitucionalidad de estas potestades, se resuelve afirmativamente por encontrar acogida la finalidad que las justifica en un interés público elevado al rango de deber constitucional*”.

Apenas para ilustrar, em pequeno e breve corte, passemos as vistas por sobre a questão da **inviolabilidade de domicílio**.

O **artigo 5º, XI, da CRFB/88** determina que: “*a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou durante o dia, por determinação judicial*”.

ALEJANDRO NIETO⁴⁴⁰ chega a afirmar que, a Constituição Espanhola, que traz dispositivo por demais similar, reflete uma mentalidade que, em desacordo com os direitos modernos, recorda instituições obsoletas, como a de “*lugar sagrado que brindaban las iglesias a los fugitivos de la justicia en la Edad Media y en el Antiguo Régimen*”.

Como pondera **JOSÉ AFONSO DA SILVA**⁴⁴¹, a CRFB/88 está reconhecendo que o homem tem direito fundamental a um lugar em que, só ou com sua família, gozará de uma esfera jurídica privada e íntima. Comporta, portanto, o direito à vida doméstica livre de intromissão estranha, o que caracteriza a liberdade das relações familiares, as relações entre pais e filhos, as relações entre os sexos. Quer dizer que a pessoa tem direito a uma esfera íntima, um segredo da vida privada, que está protegido pelo **direito à intimidade**.

Portanto, a proteção constitucional ao domicílio é uma **proteção instrumental do direito à intimidade**, ou seja, ao desenvolvimento de uma vida privada e íntima.

Como assinala **IÑAKI AGIRREAZKUENAGA**⁴⁴², a proteção constitucional do domicílio é uma proteção de caráter instrumental, que defende os âmbitos em que se desenrola a vida privada de uma pessoa – “*Por ello existe un nexo de unión indisoluble*

⁴³⁹ Cfr. **Juan Lozano**, cit., ..., pág. 42.

⁴⁴⁰ Cfr. **Juan Lozano**, cit., ..., pág. 152.

⁴⁴¹ Cfr. **José Afonso da Silva**, *Curso ...*, cit., ..., pág. 203.

⁴⁴² Cfr. **Iñaki**, cit., ..., págs. 290 a 316.

entre la norma que prohíbe la entrada y el registro en un domicilio y la que impone la defensa y garantía del ámbito de privacidad”.

É certo e sabido que não existem direitos absolutos e ilimitáveis. Por sua vez, podemos afirmar que existem direitos fundamentais cuja titularidade pode ser atribuída a pessoas jurídicas, entretanto, uma série destes, pelo seu próprio caráter, não podem estar no rol de direitos fundamentais cuja titularidade pertença a pessoas jurídicas.

Não faria sentido, por exemplo, defender-se o direito à saúde da pessoa jurídica, e muito menos o direito à maternidade ou ao ensino gratuito. Da mesma forma, entendemos que **descabe falarmos em intimidade da pessoa jurídica**, em especial no que diz respeito à tributação, sob pena de esvaziar a efetividade do disposto no art. 145, § 1º, da CRFB/88. À propósito, a dúvida sobre a faixa ou amplitude do direito à inviolabilidade de domicílio é aclarada pelo próprio art. 195 do CTN⁴⁴³.

Por duas outras ordens de razão, entendemos que a inviolabilidade de domicílio não se aplica às pessoas jurídicas, embora possa abarcar habitações tais como hotéis, vivendas de fim de semana, chácaras, *motor-home*, *camping*, etc..

Primeiro porque, mais do que domicílio, expressão que poderia trazer dúvidas, a CRFB/88 utilizou-se da expressão “casa”, e se refere a esta como asilo inviolável do “indivíduo”, daí, por expressa limitação do texto constitucional, devemos afastar do dispositivo as pessoas jurídicas, pois no vocábulo, mesmo que se force as possibilidades do sentido da letra, é impossível englobar as empresas comerciais, industriais, etc.

Em segundo lugar, se a pessoa jurídica é uma ficção, uma criação artificial do mundo do direito, descabe atribuímos a ela um direito tipicamente humano, como é o **direito à intimidade familiar**.

Como ensina **QUERALT**⁴⁴⁴ : *“En el domicilio se ejerce el derecho fundamental a la intimidad; sobre otros lugares o dependencias se ejerce, empero, un derecho constitucional de menor rango, como es el de propiedad”.*

Acrescentamos que, ainda, cabe à propriedade dos meios de produção o atendimento da função social da propriedade, em sua expressão - função social da empresa, e cabe ao Fisco fazer efetiva esta função.

Por outro giro, se exigíssemos a intervenção judicial para cada inspeção dos agentes do Fisco, nos locais onde se fixam as pessoas jurídicas, para além de inviabilizarmos e tornarmos ineficaz a atuação fiscalizadora, que deixaria de contar com

⁴⁴³ Vale registrar que diversas são as posições contrárias ao nosso entendimento. Entre eles, **Alexandre de Moraes** (*Direito Constitucional*, 6ª ed., São Paulo, Ed. Atlas, 1999, págs. 71 a 73), entende que no Direito Constitucional, entende-se por domicílio todo local, delimitado e separado, que alguém ocupa com exclusividade, a qualquer título, inclusive profissionalmente, e desta forma, deixou de existir a possibilidade de invasão do domicílio por decisão de autoridade administrativa, policial ou não, ou seja, a Administração perdeu a possibilidade de auto-executoriedade, mesmo em estabelecimentos comerciais de contribuintes.

⁴⁴⁴ Cfr. **J. J. Queralt**, *La inviolabilidad domiciliaria y los controle administrativos*, apud Juan Lozano, cit., ..., pág. 161.

qualquer possibilidade de surpreender o contribuinte infrator, estaríamos diante da absurda situação de levar ao Judiciário o juízo de oportunidade e conveniência de cada atuação inspetora, que fosse se desenvolver nos estabelecimentos dos contribuintes, em patente inversão de papéis por parte dos órgãos do poder.

Como se vê, para além de trazer inúmeras novas questões para o debate, o alcance dos poderes investigatórios do Fisco não resultam soluções de fácil e direto entendimento, merecendo assim, quase sempre, uma análise despreconceituosa, isenta e técnica, de acordo com o modelo de Estado Social Tributário de Direito, trazido pela CRFB/88.

Nesse sentido, cumpre tecer um outro comentário. O **art. 145, § 1º, da CRFB/88**, introduziu, para além do alargamento da fundamentação e finalidades da Fiscalização Tributária, uma **diretriz – a Administração Tributária, no exercício de seu Poder de Fiscalizar, deve ter em atenção a busca da Justiça Fiscal.**

Resta-nos então uma pergunta: estaria em perfeita sintonia com a Constituição as determinações da Administração Fiscal que têm como diretriz fundamental apenas o resgate de receitas sonegadas ?

Entendemos que não. Ao orientar a ação fiscalizadora, a CRFB/88 exige muito mais da Fiscalização Tributária; exige que o fluxo de recursos aos cofres públicos seja, e **se mantenha**, o mais adequado e justo possível.

Assim, a atuação da Administração Fiscal não deve se orientar para o resgate de receitas sonegadas. Exige-se da Administração Fiscal a minimização da distância entre a real capacidade contributiva do conjunto de contribuintes e a receita derivada efetiva; exige-se atuação que assegure proativamente o justo e adequado fluxo de recursos aos cofres públicos e não apenas a busca de valores que já foram sonegados; exige-se a mudança do comportamento tributário de contribuintes, e não a pura e simples penalização dos faltosos⁴⁴⁵. E isto se dá, em especial, porque os objetivos não são mais os puramente financeiros.

Nessa mesma direção, na seara tributária, vale ressaltar que o **objetivo central das Ações Fiscalizadoras** não é, e nunca foi, o de obter receitas derivadas através do produto das multas⁴⁴⁶ (como parecem entender, na prática, algumas autoridades), mas

⁴⁴⁵ À propósito, as orientações fiscalizadoras puramente financeiras e estritamente punitivas devem ser evitadas. Autuações fiscais isoladas e esporádicas, como usualmente podemos observar, sem um concreto acompanhamento fiscal da mudança do comportamento do contribuinte, ou seja, medidas fiscais puramente aleatórias e desorientadas, só conseguem aumentar a sonegação, uma vez que os autuados promovem, por vezes, uma maior “fuga dos impostos”, para assim, poderem recuperar os valores que foram forçados a pagar a título de multas.

Também, em atenção aos desígnios do Constituinte de 1988, urge que se promova o **reaparelhamento da máquina fiscalizadora**. Nesse sentido, *CIAT – Atributos necessários a uma sã e eficaz administração tributária*, tradução de Teresa Curvelo, Revista Ciência e Técnica Fiscal, n.º 381, janeiro a março de 1996, Ministério das Finanças, Lisboa, págs. 169 a 173.

⁴⁴⁶ Como assinala **Juan Lozano** (cit., ..., pág. 118), “*En repetidas ocasiones hemos advertido que la potestad de comprobación e investigación se confiere a la Administración Tributaria en orden a que la liquidación definitiva de una deuda tributaria responda a las exigencias del principio de legalidad; se*

o de evitar e prevenir a “fuga dos impostos”, minimizando a desigualdade decorrente de posturas evasivas, e assegurar a **justiça fiscal**.

Por esta razão, dizemos que é preciso **orientar o Fisco** para as suas reais atribuições. O objetivo primeiro não é o de multar, penalizar, mas o de conseguir a justa tributação. É necessário o recurso à educação tributária, participação de sindicatos patronais, acompanhamentos periódicos e conseqüentes, etc., para além da pura e simples atividade fiscalizadora.

Ainda, é necessário frisar que, ao lado das ações de Fiscalização Tributária (sem se confundirem, porém, com elas), temos uma série de **atuações paralelas da Administração Fiscal**, tais como o levantamento do fluxo de mercadorias, a orientação fiscal, o atendimento à consultas, etc. A Fiscalização Tributária, ao contrário dessas outras atividades, pode “invadir” o mundo privado, entrar na “privacidade” dos administrados; “agredir” e exercer um poder.

Portanto, se por um lado a CRFB/88 clareou os poderes investigatórios do Fisco, por outro, exigiu muito mais - exigiu do Fisco uma atuação consciente e adequada ao seu papel de agente de promoção do bem comum, **agente da justiça social** pela justiça fiscal ⁴⁴⁷.

Assim, ressaltou-se que este Poder de Polícia Fiscal, em verdade, retrata um **Poder/Dever de Polícia Fiscal**, ou seja, a Fiscalização Tributária não é uma opção à livre disponibilidade do Legislador, e muito menos do Administrador Fiscal, mas ao contrário é uma exigência inerente a um “sistema tributário justo”.

Ao Fisco é facultado, inclusive, identificar o patrimônio, rendimentos, ou atividades econômicas do contribuinte, se isto se fizer necessário, nos termos do art. 145, § 1º da CRFB/88, entretanto, não poderá a Administração Fiscal se furta ao exercício desse “poder/dever fiscal”, sob pena de omissão e irregularidade no seu funcionamento ⁴⁴⁸.

Um outro questionamento cabe-nos, agora, fazer. De um lado temos os contribuintes, com os seus mecanismos de controle e documentação, e, como não podia deixar de ser, conhecedores de seus próprios negócios e transações. De outro, o Fisco, que desconhece a realidade dos negócios e transações dos contribuintes, e que conta apenas com indicadores e indícios.

trata pues, de un haz de poderes conferidos por el ordenamiento jurídico a determinados órganos como instrumentos al servicio de las aspiraciones de lograr la máxima satisfacción de los principios de justicia tributaria”.

⁴⁴⁷ Nesse contexto e devido a importância da missão, o **art. 37, XVIII, da CRFB/88**, ao dar os princípios e diretrizes a serem obedecidos pela Administração Pública, determina que a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, prevalência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei.

⁴⁴⁸ Conforme Sentença do **Tribunal Constitucional Espanhol**, de 26 de abril de 1990 (extraída da obra de **Juan Lozano**, cit., ..., pág. 27): “... La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a un ‘sistema tributario justo’ [...]”.

Torna-se necessário, assim, para que a Fiscalização Tributária tenha alguma efetividade, que seja dotada de **poderes investigatórios mais amplos**⁴⁴⁹, em especial por sobre a documentação e escrituração contábil e fiscal dos contribuintes, bem como acesso a outras informações oriundas de Bancos, Cartórios, etc., ou seja, entidades que possam municiar o Fisco com informações acerca da capacidade econômica do contribuinte, para que se possa apurar os verdadeiros fatos praticados por este⁴⁵⁰.

Outra variável se torna importante na questão. A própria complexidade da realidade econômica e a decorrente sofisticação do “mundo fiscal” exigem que o Fisco disponha de **discricionariedade** para decidir acerca do que interessa ou não à investigação fiscal.

Mais do que isso, como bem endossa **PITANGA SEIXAS**⁴⁵¹, não pode sequer o Judiciário fixar o momento em que a função fiscal deva ser cumprida, uma vez que o seu desenvolvimento depende de disponibilidade de pessoal e de outros entraves administrativos, motivo pelo qual **a autoridade fiscal tem de poder decidir qual o momento oportuno e conveniente para a ação fiscalizadora**, sendo, conseqüentemente, uma decisão com ampla margem discricionária⁴⁵².

Entretanto, devemos estar atentos para o fato de que, como afirma **JUAN LOZANO**⁴⁵³, “*la Inspección de los Tributos tiene, en principio, libertad para organizar el desarrollo de la instrucción en cada expediente, y por tanto para decidir cuáles son las facultades de las que va hacer uso frente a cada obligado tributario*”, entretanto, **não existe discricionariedade alguma nos resultados a serem obtidos através da Fiscalização Tributária**, uma vez que estes devem se ajustar perfeitamente à liquidação, ao Princípio da Estrita Legalidade da Tributação.

Pelo fato das ações fiscalizadoras se desenvolverem de um modo limitado, e não geral, é facilmente perceptível as inquietudes ou sentimento de dúvidas acerca da intencionalidade da Administração Fiscal, no momento de decidir acerca das atuações

⁴⁴⁹ Nesse sentido **Alberto Xavier**, *Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1977, pág. 109; **Vítor Faveiro**, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, Ed. Coimbra, 1984, págs. 524 a 526; **Pitanga Seixas**, *Princípios ...*, cit., ..., págs. 46 a 48.

⁴⁵⁰ Como afirma **Pitanga Seixas** (*Princípios ...*, cit., ..., págs. 09 a 91), a ação fiscal se guia, em especial, pelos princípios da legalidade, da oficialidade, imparcialidade, informalidade e **da verdade real**.

Como lembra o autor (pág. 49): “**Enrico Allorio** lembra o caráter inquisitório do “processo tributário” à semelhança do processo administrativo e do processo penal com respeito à pesquisa da prova, o que marca a “disparidade de inspiração e natureza em relação ao processo civil” que é dirigido pelo princípio da disposição da parte, enquanto a autoridade fiscal tem a faculdade de indagar, inspecionar, controlar, de requisitar informações ou dados, usando os poderes de polícia tributária investigativa”.

Nesse sentido também, **Alberto Xavier**, *Do Lançamento ...*, cit., ..., págs. 107 e 108.

⁴⁵¹ Cfr. **Pitanga Seixas**, *Princípios ...*, cit., ..., págs. 17 e 18.

⁴⁵² Para **Moreno Fernández** (cit., ..., pág. 135), com acerto, ainda que a Administração disponha de ampla margem de discricionariedade para decidir os meios de sua atuação fiscalizadora, dita liberdade queda-se condicionada pelo fim previsto pela norma, reconduzindo sua atuação a um único meio: o mais adequado.

⁴⁵³ Cfr. **Juan Lozano**, cit., ..., pág. 118.

investigatórias. Assim, diante da possibilidade de uma eventual discriminação intencional, há de se reconhecer as dificuldades de prova acerca de desvio de finalidade.

É por isso que entendemos que a impossibilidade de uma atuação genérica por parte da Fiscalização, em especial atenção ao próprio interesse público, ao interesse do universo de contribuintes, e da própria eficácia da Administração Tributária, deve se pautar em sólidos e técnicos critérios de seleção dos contribuintes que se sujeitarão às atividades interventoras, lastreados em palpáveis **Planos Fiscais**.

Tomando de inspiração a lição de **FAVARA**⁴⁵⁴, concluímos que diversos benefícios poderiam advir do referido **planejamento**, entre eles, a própria proteção dos agentes do Fisco frente as possibilidades de imputação de omissão nos deveres de atuação e a conseguinte responsabilidade administrativa; redução da margem de discricionariedade dos próprios auditores fiscais, que passam a compartilhar com a própria direção fazendária, da responsabilidade pelo êxito e efetividade da própria atuação inspetora; considerando-se a real capacidade operativa dos órgãos inspetores, o planejamento fiscal pode otimizar e tornar mais produtivo o conjunto das atividades de fiscalização, em especial atenção ao **Princípio da Efetividade da Administração**; favorecimento das possibilidades de atuação fiscal pautada nos Princípios da Igualdade e da Imparcialidade.

Independente desse prévio planejamento e programação, torna-se necessário frisar que, de qualquer forma, não se pode afastar, por completo, a margem de discricionariedade do Fisco na determinação das atuações fiscalizadoras, sob pena de se atentar contra a eficácia e justiça do modelo de atuação, diante das concretas situações que se apresentam na complexa realidade econômica.

Por outro giro, torna-se necessário salvaguardar o sigilo de pelo menos boa parcela do próprio planejamento fiscal, sob pena de se tornar inócua a própria atividade fiscalizadora.

Um outro ponto está no fato de se esses planos teriam uma eficácia meramente interna, ou poderiam ser argüidos pelos contribuintes perante o Judiciário. Entendemos que os Planos de Fiscalização, passíveis de revisão e de ajustes, diante da realidade concreta com que se depara o Fisco em sua atuação, têm, por isto, eficácia apenas no âmbito interno da Administração, entretanto, diante de uma eventual e flagrante atuação em desvio de finalidade, caberia a argüição judicial, sendo que à Administração Fazendária, e não ao contribuinte, caberia expor os motivos que determinaram os desvios ao modelo traçado, fato este que pode se consubstanciar em um reforço significativo ao conjunto de garantias dos contribuintes⁴⁵⁵.

Já que abordamos, de passagem, alguns princípios orientadores da ação fiscalizadora, cumpre ressaltar que o Decreto-Lei 413/98, de 31 de Dezembro, que

⁴⁵⁴ Cfr. F. Favara, *La programmazione dei controlli fiscali in Italia: aspetti giuridici*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1982, págs. 222 a 263.

⁴⁵⁵ Nesse sentido, **Collado Yurrita** (*Las inspecciones tributarias y las situaciones jurídicas del contribuyente en el Derecho italiano*, apud, Juan Lozano, cit., ..., pág. 139) e **Juan Lozano**, cit., ..., pág. 140.

aprovou, em Portugal, o Regime Complementar de Inspeção Tributária traz, em seu artigo 5º, bem elencados, os Princípios do Procedimento de Inspeção Tributária: Princípio da **Verdade Material**, da **Proporcionalidade**, do **Contraditório** e da **Cooperação**⁴⁵⁶.

Para as ações fiscalizadoras, para além dos princípios aplicáveis aos deveres fiscais, que já mencionamos (**eficácia**, **razoabilidade**, **necessidade**, **economicidade** e **essencialidade**), entendemos que têm farta aplicação, em especial, os Princípios da **Imparcialidade**, o da **Cooperação** (que pressupõe o dever de mútua colaboração entre o Fisco e o administrado, no desenvolvimento das ações fiscalizadoras), e o Princípio da **Verdade Material** (que quer dizer que o Fisco deve utilizar-se dos mecanismos disponíveis, para atingir a verdadeira e justa tributação devida pelo contribuinte)⁴⁵⁷.

Cumpra ainda registrar que, afinado com as exigências da realidade, o **CTN**, em seu **art. 195**⁴⁵⁸, dispõe que não tem aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito dos agentes do Fisco de examinar mercadorias, livros ou documentos fiscais e, dessa forma, o dispositivo do CTN tem por finalidade afastar qualquer proibição legal ao exercício do poder investigatório. Em verdade, para garantir as ações fiscalizadoras, o CTN (no art. 195) cria verdadeira **cláusula “geral” de polícia**.

No passado, a contabilidade dos comerciantes era considerada indevassável, nos termos que dispunha o vigente **Código Comercial** de 1850, em seu **art. 17**⁴⁵⁹. Apenas nas hipóteses excepcionais do **art. 18**, ou seja, a favor dos interessados em questões de sucessão, comunhão ou sociedade, administração ou gestão mercantil por conta de outrem e em caso de quebra, tolerava-se a exibição judicial e integral dos livros e balanços gerais.

Como registra **ALIOMAR BALEEIRO**⁴⁶⁰, as legislações tributárias foram gradualmente afastando o dispositivo e foram abrindo à investigação fiscal os livros,

⁴⁵⁶ Cfr. **Diogo Leite de Campos/Silva Rodrigues/Lopes de Sousa**, *Lei Geral Tributária – comentada e anotada*, Lisboa, Vislis Editores, 1999, págs. 401 a 404.

⁴⁵⁷ Não entendemos que o Princípio do Contraditório tenha relevante aplicação no desenvolvimento das ações de inspeção, mas este só se fará presente, com marcante intensidade, após a notificação do contribuinte do Auto de Infração, se for o caso, ou do documento que assentar o lançamento. Entendemos que cuidados, tais como o direito do contribuinte de se fazer presente nos atos de inspeção, o pleno conhecimento das ações que se desenvolvem, etc., devem sempre estar presentes, porém, em nossa opinião, a força do contraditório só se fará marcante, após a conclusão das investigações fiscais.

⁴⁵⁸ **Art. 195 do CTN**. “*Para os efeitos da legislação tributária, não tem aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los*”.

Parágrafo único. “*Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se referiram*”.

⁴⁵⁹ **Art. 17 do Cód. Comercial**. “*Nenhuma autoridade, Juízo ou Tribunal, debaixo de pretexto algum, por mais especioso que seja, pode praticar ou ordenar alguma diligência para examinar se o comerciante arruma ou não devidamente seus livros de escrituração mercantil, ou neles tem cometido algum vício*”.

⁴⁶⁰ Cfr. **Aliomar Baleeiro**, *Direito* ..., cit., ..., pág. 616.

arquivos e *stocks* dos contribuintes ⁴⁶¹, até que o artigo 195 do CTN generalizou os poderes investigatórios do Fisco.

Trata-se de **exibição administrativa** de livros e documentos, passível de sanção administrativa ou mesmo penal ⁴⁶², que não se confunde com a exibição judicial, prevista no Código de Processo Civil (art. 381 e 382).

Mas para que o Poder Investigatório não se torne inócuo, os contribuintes devem **manter disponíveis os livros e documentos fiscais por um determinado lapso de tempo**, ou seja, pelo menos pelo tempo suficiente para que ocorra a prescrição da obrigação tributária. Após a fluência do prazo prescricional, não mais se justificaria a ação fiscalizadora, nem por conseguinte, a manutenção dos referidos livros e documentos ⁴⁶³.

6.5.4 - Ações Fiscalizadoras

Para a revisão ou manutenção do lançamento, para efetuar o lançamento *ex officio*, ou para aplicar penalidades, podem, naturalmente, as autoridades fiscais desenvolver **diligências**.

Estas são possíveis e necessárias, caso contrário não faria sentido qualquer imposição de deveres de polícia, ou seja, a imposição dos referidos deveres instrumentais só faz sentido na medida em que se admite a possibilidade de descumprimento do dever de pagar tributos e, por sua vez, dentro da mesma lógica, é a possibilidade de **desatendimento dos deveres instrumentais que exige o desenvolvimento de ações fiscalizadoras**. Assim e, por isso, estas ações são razoáveis, necessárias e inevitáveis.

Exatamente, porque há liberdade é que pode haver o descumprimento de deveres e, exatamente porque isto pode acontecer, é que o Poder de Polícia deve existir ⁴⁶⁴.

⁴⁶¹ **Jurisprudência – Súmula n.º 439 do STF:** “ Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária, quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação ”.

⁴⁶² Cabe registrar que, nos termos do art. 1.º, parágrafo único, da **Lei n.º 8.137**, de 27 de dezembro de 1990, a falta de atendimento da exigência de exibição, feita pela autoridade fiscal, no prazo de 10 dias, caracteriza **crime contra a ordem tributária**. Como afirma Roberto dos Santos Ferreira (*Crimes contra a Ordem Tributária*, São Paulo, Ed. Malheiros, 1996, pág. 58), trata-se de tipo semelhante ao crime de desobediência previsto no Código Penal, que se consuma com o mero desatendimento da exigência, por escrito, da autoridade, exigindo, porém, o especial objetivo de suprimir ou reduzir tributos. Por esta razão para além do Poder de Fiscalizar, é de se observar o **dever do contribuinte** de exibir os seus documentos e livros, quando solicitados pela autoridade fiscal.

⁴⁶³ Nessa direção, o **parágrafo único do art. 195** determina que os contribuintes, até que se dê a prescrição dos débitos tributários, devem manter disponíveis os livros e documentos fiscais.

⁴⁶⁴ Como afirma **Bandeira de Mello** (*Curso ...*, cit., ..., págs. 401 e 402), “[...] a atividade de polícia envolve também atos fiscalizadores, através dos quais a Administração Pública previamente acautela

No Brasil, na seara fiscal, as autoridades fiscais poderão desenvolver **diligências**, amparadas pelo disposto no art. 195 do CTN ⁴⁶⁵. E estas diligências, que assumem as mais variadas formas, tais como exame de livros fiscais ou contábeis, levantamentos quantitativos de mercadorias, levantamentos no “caixa” do contribuinte, etc., mereceram do CTN um dispositivo específico – **art. 196** ⁴⁶⁶.

Como se vê, o art. 196 determina que a autoridade fiscal, ao efetuar as referidas diligências, deverá observar, sempre, uma formalidade fundamental, que é o **termo de fixação do início da diligência**. Naturalmente, é de se imaginar que o agente do Fisco registre o início de seus trabalhos, entretanto poder-se-ia perguntar qual a razão dessa determinação “expressa” do CTN ?

O CTN foi cuidadoso nessa disposição porque, além de possibilitar a verificação da regularidade da diligência, esta formalidade pode fixar o termo inicial da contagem do prazo de decadência do direito de se constituir o crédito tributário (art. 173, parágrafo único). Um outro efeito importante do termo de início da ação fiscalizadora é o trancamento da possibilidade do contribuinte faltoso proceder à denúncia espontânea de sua infração ⁴⁶⁷.

Da mesma forma, ainda, o art. 196 determina que a legislação tributária deverá fixar as **formalidades** e o **prazo para a conclusão** da diligência ⁴⁶⁸.

eventuais danos que poderiam advir da ação dos particulares”. Por isso, como registra o autor, existem as fiscalizações de pesos e medidas, a fiscalização da caça, vistorias dos veículos automotores, etc.. Para nós, da mesma forma e pelas mesmas razões, temos a Fiscalização Tributária.

⁴⁶⁵ Como bem afirma o Prof. Celso **Cordeiro Machado** (*Tratado de Direito Tributário Brasileiro*, vol. VI, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1984, pág. 75), a **fiscalização do cumprimento da legislação tributária** é “providência **essencial**, sob o ângulo da **efetividade da arrecadação** dos tributos integrantes de um sistema fiscal, em níveis adequados à real ocorrência dos fatos geradores” (*grifos nossos*). O autor coloca que, não fosse essa atuação da administração tributária, o **tributo passaria de “prestação compulsória” a “prestação voluntária”**.

⁴⁶⁶ **Art. 196** do CTN. “A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer **diligências de fiscalização** lavrará os **termos necessários** para que se **documente o início do procedimento**, na forma da legislação aplicável, que fixará **prazo máximo para a conclusão** daquelas”.

Parágrafo único. “Os **termos** a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado, deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo”.

⁴⁶⁷ Nessa direção dispõe o **art. 136** do CTN: “A responsabilidade é excluída pela **denúncia espontânea da infração**, acompanhada, se for o caso, do pagamento do **tributo devido** e dos **juros de mora**, ou do **depósito** da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração”.

Parágrafo Único. “**Não se considera espontânea** a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”.

⁴⁶⁸ Em Minas Gerais, a **Lei estadual n.º 6.763/75** determina:

Art. 201. [...]

Parágrafo único – “A autoridade administrativa que proceder ou presidir quaisquer diligências de fiscalização lavrará **termo próprio** para que se documente o início do procedimento, na forma e nos prazos estipulados no Regulamento”.

E ainda, a **Consolidação da Legislação Tributária Administrativa** (Decreto Estadual n.º 39.395, de 19 de janeiro de 1998), dispõe:

Art. 52 – “O **TIAF (Termo de Início da Ação Fiscal)** ou o termo lavrado na forma do § 3º do artigo anterior terão **validade por 90 (noventa) dias**, prorrogáveis por até igual período mediante ato

Como afirma **Aliomar Baleeiro**⁴⁶⁹, a inobservância da legislação tributária (leis ou regulamentos) poderá induzir a anulabilidade do ato, salvo se do fato não se verificar qualquer prejuízo para o sujeito passivo (ou se a falha não for argüida). Porém, o ato defeituoso pode ser repetido, e portanto, sanado.

Uma outra questão merece algumas considerações. O CTN parece se referir a apenas um tipo de exercício de poder investigatório. Ao exigir formalidades para as diligências fiscais, o legislador, pelo que tudo indica, teve em mente apenas algumas atuações investigatórias da Fiscalização Tributária. Existem, porém, diversos outros **tipos de ação fiscalizadora**. Tomemos os principais, e tentemos agrupá-los:

- 1) **FISCALIZAÇÃO CADASTRAL** → é a que o Fisco procede dentro mesmo das repartições fiscais, utilizando-se das próprias declarações e informações prestadas pelos contribuintes;
- 2) **FISCALIZAÇÃO HORIZONTAL** → é a que o Fisco utiliza para verificar determinadas formas de sonegação fiscal, no exato momento em que elas ocorrem;
- 3) **AUDITAGENS FISCAIS** → são aquelas em que se verificam os livros e documentos dos contribuintes, podendo-se levantar infrações e débitos ainda não prescritos;
- 4) **REGIMES ESPECIAIS DE FISCALIZAÇÃO** → em determinadas circunstâncias, o comportamento tributário do contribuinte, pode justificar a intensificação das medidas de fiscalização, bem como o acirramento de determinados deveres de polícia.

Tomemos o primeiro dos tipos de Fiscalização e passemos a avaliar alguns de seus aspectos.

A **FISCALIZAÇÃO CADASTRAL**, como salientamos, é a que o Fisco procede dentro mesmo das repartições fiscais, utilizando-se das próprias declarações e informações prestadas pelos contribuintes.

Imaginemos, por exemplo, que na própria declaração apresentada pelo contribuinte, seja possível detectar uma contradição capaz de ensejar uma autuação. Nesses casos, de nenhuma serventia seria a lavratura de qualquer termo específico de início de diligência fiscal e, assim, a própria intimação do autuado, na formalização da autuação, cumpriria este duplo papel e, dessa forma, no mesmo ato, seria possível

escrito de autoridade fiscal, ou, automaticamente, por fatos que evidenciem a continuidade dos trabalhos, desde que justificável em razão da extensão ou complexidade das tarefas de fiscalização “.

Parágrafo único – “Esgotado o prazo previsto neste artigo, é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de AI (Auto de Infração), independentemente de formalização de novo início de ação fiscal”.

⁴⁶⁹ Cfr. **Aliomar Baleeiro**, *Direito ...*, cit., ..., pág. 618.

proceder-se ao lançamento *ex officio* e, por conseguinte, encerrar os prazos de decadência, e trancar a possibilidade da denúncia espontânea.

Em verdade, no que chamamos de Fiscalização Cadastral ⁴⁷⁰, podemos identificar três subtipos de atividades: **Atividades de Mera Constatação, Comprovações Formais e Verificação de Omissos de Recolhimento.**

A primeira delas, as ATIVIDADES DE MERA CONSTATAÇÃO são aquelas que consistem em mera verificação do cumprimento, pelos sujeitos passivos, dos deveres de polícia de apresentar declarações, ou seja, dos deveres instrumentais de municiar o Fisco de informações.

São aquelas que viriam a consistir em uma simples atividade de cotejo, ou seja, diante dos “deveres de fazer”, impostos pelo Fisco, os primeiros a merecer a atenção da Administração Fazendária serão exatamente aqueles relativos aos deveres instrumentais de apresentar declarações.

Como percebeu **JUAN LOZANO** ⁴⁷¹, cabe uma primeira atividade em que a Administração se limita a constatar, de acordo com a informação que tenha disponível em seus censos e registros, se o obrigado cumpriu ou não com tais deveres. Todas estas atividades são atuações de controle das quais pode derivar a comissão de alguma infração, entretanto, não se tratam de atividades de comprovação propriamente ditas – “*no hay ninguna actividad relacionada con las magnitudes que integran la deuda tributaria*” - o Fisco não chega a desenvolver qualquer diligência.

Podemos observar que, de forma distinta das “atividades de mera constatação”, entretanto, sem configurar ainda uma investigação propriamente dita, teremos as **COMPROVAÇÕES FORMAIS**, ou seja, trata-se daquelas atividades de fiscalização orientadas a verificação da exatidão formal do declarado pelo contribuinte.

Por intermédio desse subtipo, o Fisco, utilizando-se modernamente de seu aparato informatizado, passa a verificar possíveis incorreções, por erros materiais ou aritméticos, nas declarações apresentadas, assim como a constatação de que as mesmas se ajustam formalmente ao direito.

Outra providência aqui classificada, poderia ser a **VERIFICAÇÃO DE OMISSÕES DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS**. O que se verifica aqui é o mero cotejo entre as informações obtidas através dos deveres instrumentais a que se submetem os próprios contribuintes ou responsáveis, e o efetivo recolhimento do *quantum* oriundo das obrigações tributárias.

⁴⁷⁰ Na doutrina espanhola, como assinala Isabel **Espejo Poyato** (*Organización y Funciones de la Inspección de los Tributos del Estado*, Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, Centro de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda, 1992, pág. 24), distingue-se as **ações fiscalizadoras** em **ações de comprovação** e **ações de investigação**: “*La comprobación hacía referencia a la actuación de la Inspección sobre las declaraciones que presentaba el contribuyente para determinar su corrección o proceder a las rectificaciones pertinentes, mientras que la investigación se refería a hechos imposables no declarados por el contribuyente*”.

⁴⁷¹ Cfr. **Juan Lozano**, cit., ..., pág. 59.

Se o contribuinte declara ao Fisco que deve, mas não recolhe o valor devido, caberá, também aqui, a cominação de infrações, em especial as de caráter indenizatório. Da mesma forma, nesta hipótese, não tem sentido a determinação de prazos para a diligência e, muito menos, a lavratura de termos em livros fiscais, em especial porque não chegamos a ter uma diligência propriamente dita, ou seja, não ocorre uma completa ou própria atividade investigatória⁴⁷².

Temos também, outro tipo de Ação Fiscalizadora – a FISCALIZAÇÃO HORIZONTAL. Trata-se daquela em que o Fisco utiliza-se, para verificar determinadas formas de sonegação fiscal, de procedimentos que permitem surpreendê-las, no exato momento em que elas ocorrem.

Assim, se nas “auditações fiscais”, como veremos, os agentes procedem a verificações, nos livros e documentos dos contribuintes, podendo levantar infrações e débitos ainda não prescritos, existem uma série de medidas de fiscalização que se dão independentemente dos livros e registros dos contribuintes, e, de forma instantânea, verificam concretamente a infração.

Tomemos um exemplo: a fiscalização que ocorre nas alfândegas, para verificar eventuais sonegações do Imposto de Importações – o Fisco faz a verificação concreta da sonegação, ou seja, determina, v.g., a abertura da bagagem de um viajante e, detectando a irregularidade, procede à lavratura do Auto de Infração.

Da mesma forma, a fiscalização que ocorre nas barreiras internas ou Postos de Fiscalização, onde, concretamente, pode-se, constatar, instantaneamente, uma irregularidade⁴⁷³.

Também aqui, não tem sentido termos específicos de intimação do início das atividades fiscais ou fixação de prazos para a diligência e, em geral, no mesmo documento que veicula o “Auto de Infração” se procede também a intimação do contribuinte e faz-se o lançamento *ex officio*.

⁴⁷² Como registra Norberto **Thomas Cabrelles** (*Qué es y cómo se efectúa la Inspección Fiscal*, Barcelona, Ediciones Fausí, 1987, pág. 42), o que entendemos por Fiscalização Cadastral pode ser considerada Comprobación Abreviada.

Para **Juan Lozano** (cit., ..., págs. 97 e 98), da mesma forma, trata-se de Comprobación Abreviada: “cuando simplemente se constate la existencia de un débito tributario vencido y no autoliquidado e ingresado en su totalidad en los plazos reglamentarios, deducido de la contabilidad, registros o documentos contables o extracontables del sujeto pasivo o retenedor, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de la situación tributaria de aquél. [...] simple actividad de cotejo en la que la Inspección se limita a consignar la existencia de deudas tributarias no ingresadas sin entrar a una comprobación tributaria del obligado tributario en la actuación inspectora”.

⁴⁷³ Para tanto dispõe a **Lei estadual mineira n.º 6.763**:

Art. 50 – “Os livros e documentos das escritas fiscal e comercial são de exibição obrigatória ao Fisco”.

Parágrafo único – “Os condutores de mercadorias, qualquer que seja o meio de transporte, exhibirão, obrigatoriamente, nos Postos de Fiscalização por onde passarem, independente de interpelação, ou à fiscalização volante, quando interpelados, a documentação fiscal respectiva para a conferência”.

Trata-se, quando muito, de uma fiscalização instantânea e limitada em seu alcance, que tem a benece de fornecer subsídios, indicadores e indícios de evasão fiscal para a Administração Fazendária, para ações subseqüentes.

Em verdade, várias modalidades de “fuga de impostos” não poderiam ser verificadas através de dados e informações dos próprios contribuintes, e este sub-tipo permite detectar a sonegação, onde e quando ela ocorre, mesmo que a operação tributada não encontre-se registrada em qualquer livro ou documento.

Quanto as AUDITAGENS FISCAIS, podemos dizer que são aquelas em que se verificam os livros e documentos dos contribuintes, podendo-se levantar débitos e infrações, ainda não prescritos.

Neste tipo de fiscalização, procede-se a verdadeiras auditorias contábeis e fiscais nos contribuintes e, para tanto, torna-se necessário profissionais altamente qualificados e especializados.

Aqui a atividade investigatória do Fisco se dirige a constatar a exatidão das valorações dos diversos aspectos da norma de incidência fiscal, realizadas pelo contribuinte, comprovação de valores ou bases de cálculo, a ocorrência de atividades tributáveis não registradas ou lançadas nos livros e documentos fiscais, ou mesmo as feitas em desacordo com o que determina a legislação tributária, etc.

Por último, temos os REGIMES ESPECIAIS DE FISCALIZAÇÃO, quando o comportamento tributário do contribuinte justificar a intensificação das medidas de fiscalização, ou o agravamento de certos deveres de polícia, seja porque as possibilidades de lesão ao interesse público são maiores, seja porque as medidas anteriores de fiscalização não foram suficientes, seja porque o contribuinte persiste no comportamento lesivo ao erário público, etc.⁴⁷⁴.

⁴⁷⁴ Em Minas Gerais, apenas para exemplificar, tomamos o que dispõe a **Lei estadual n.º 6.763/75**:

Art. 52 – “ Observados os termos do regulamento, a autoridade fiscal poderá submeter a regime especial de controle e fiscalização, inclusive com alteração da forma e do prazo de recolhimento do imposto, o sujeito passivo que:

- I - deixar de recolher o imposto devido nos prazos estabelecidos na legislação tributária;
- II - funcionar sem inscrição estadual;
- III - deixar de atender, dentro do prazo fixado pela autoridade fiscal, a intimação para exhibir livros e documentos exigidos pelo Fisco;
- IV - deixar de entregar, por período superior a 60 (sessenta) dias, documento ou declaração exigidos pela legislação tributária;
- V - utilizar, em desacordo com os requisitos e as finalidades previstos na legislação, livro ou documento exigido pelo Fisco, alterar os valores neles constantes ou declarar valores notoriamente inferiores ao preço corrente da mercadoria ou seu similar ou do serviço prestado, na praça em que estiver situado, em especial quando a utilização se der como participação em fraude e com finalidade de obter ou proporcionar a terceiros crédito de imposto ou de dar cobertura ao trânsito de mercadoria ou à prestação de serviço;
- VI - utilizar indevidamente Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF -, Máquina Registradora - MR - ou Terminal Ponto de Venda - PDV -, ou emitir cupom, para comprovação de saída de mercadoria ou prestação de serviço, em desacordo com as normas da legislação tributária;
- VII - receber, entregar ou tiver em guarda ou em estoque mercadoria desacoberta de documentação fiscal;

Vale ressaltar que as **atividades de Fiscalização Tributária** não são realizadas exclusivamente por órgãos que compõem as Unidades de Fiscalização, ou pelos auditores fiscais, mas também por órgãos da Administração Fazendária e por Tribunais ou Conselhos Administrativos de controle da legalidade.

Como afirma **MANTERO SÁENZ**, podemos distinguir **dois modos de se exercer as atividades de Fiscalização Tributária**: a que se efetua na própria sede da Unidade Fazendária e aquela que se efetua, ou pode se efetuar, fora da dita sede⁴⁷⁵ - “ [...] *hay una comprobación de declaraciones o documentos presentados (...) y hay una comprobación de datos consignados en libros y registros (que exigió el desplazamiento del órgano comprobador y que dio lugar al nacimiento de la función inspectora)*”.

Tomando estes dois modos de se exercer as atividades de Fiscalização Tributária, retornando ao que chamamos tipos de ações fiscalizadoras, podemos verificar que o primeiro dos tipos de ação - a FISCALIZAÇÃO CADASTRAL - se efetua na própria sede da Administração Fazendária.

Sendo assim, nos dias de hoje, é o tipo de ação que se utiliza dos mais modernos recursos de informática para cruzamento de informações, e que é levado a cabo pelo que podemos chamar de “**agentes de administração fazendária**”, ou seja, por servidores públicos que processam informações disponíveis nos cadastros e bancos de dados das unidades fazendárias e que, portanto, não precisam, em sua atuação diária, estarem exercendo o que chamamos de Poder de Polícia Fiscal Investigatório⁴⁷⁶.

Em verdade, trata-se de Ação Fiscalizadora que não se reveste daquelas características **investigatórias** típicas dos órgãos de **Inspeção Fiscal**, e portanto, os servidores públicos investidos em tais funções não precisam se valer de **poderes investigatórios**, uma vez que a atividade, de capital importância, se limita aos dados disponíveis nos Bancos de Dados do Fisco, oriundos de declarações dos próprios contribuintes, ou das próprias unidades de arrecadação de tributos.

VIII - transportar, por meios próprios ou por intermédio de terceiros, mercadoria descoberta de documentação fiscal ou diferente da especificada no documento;

IX - efetuar prestação de serviço descoberta de documentação fiscal própria;

X - tiver contra si indicio de infração da legislação tributária constatado em processo tributário administrativo, ainda que o débito não tenha sido aprovado por faltarem elementos probatórios suficientes ao reconhecimento de sua liquidez e certeza”.

⁴⁷⁵ Cfr. **Mantero Sáenz**, *La función inspectora tributaria*, Revista Española de Derecho Financiero, n.º 41, Ed. Civitas, 1984, pág. 33. Para o autor: “es precisamente esta segunda posibilidad la que hizo nacer a la función inspectora, que, en un principio no fue más que una extensión del órgano comprobador, para más adelante, ser su delegación y después independizar-se del mismo, de manera que el órgano inspector, al ser una especialización funcional del órgano comprobador, en realidad ejercía una función distinta, instrumental para el órgano comprobador del que dependía; más adelante la especialización funcional hizo nacer un órgano distinto (la Inspección) y es el momento en que nace esa dicotomía Inspección/Administración”.

⁴⁷⁶ Como afirma **Perez Royo** (*Derecho ...*, cit., ..., pág. 269): “también los órganos de gestión llevan a cabo actividades de control o de comprobación, pero sin este alcance inquisitivo”.

Ainda, quanto a FISCALIZAÇÃO CADASTRAL, cumpre frisar que ela deve ser **plena e global**, ou seja, se a FISCALIZAÇÃO HORIZONTAL e a AUDITORIA FISCAL, diante do Princípio da Efetividade e da Praticabilidade, bem como tendo-se em consideração as limitações das possibilidades de se levar a cabo ações investigatórias no amplo universo de atividades econômicas do contribuinte, são na maioria das vezes **amostrais**, a FISCALIZAÇÃO CADASTRAL deve abraçar o universo dos dados disponibilizados.

Se por um lado a complexidade do mundo econômico moderno tende a agravar os deveres de polícia e, em contrapartida, tornar amostral, e estatisticamente controlada por indicadores, as diligências fiscais, sendo praticamente impossível o desenvolvimento de ações fiscalizadoras no universo de contribuintes, na ocorrência de cada um dos fatos geradores, por outro lado, as possibilidades de cruzamento de informações por intermédio dos computadores, bem como as facilidades de obtenção de dados e de armazenamento, atingiram um ponto de desenvolvimento tal que as ações de “fiscalização cadastral”, necessariamente, devem cobrir todo o universo de contribuintes, bem como verificar todos os dados e declarações disponíveis.

Podemos ousar afirmar que, se isto não ocorrer, verifica-se um nível inaceitável de ineficácia neste tipo de ação fiscalizadora.

Por outro lado, como dissemos, a FISCALIZAÇÃO HORIZONTAL e as AUDITAGENS FISCAIS são, diante da escassez de recursos, da complexidade das relações econômicas, e da necessária observância da “relação custo X benefício”, essencialmente **amostrais e limitadas**.

Por outro giro, estes dois últimos tipos de ação fiscalizadoras mencionados são, conforme a classificação apresentada por **MANTERO SÁENZ**, realizadas fora da sede, ou seja, são típicas ações **investigatórias**, que exigem, para o seu desempenho, profissionais altamente qualificados e investidos de um Poder de Estado especial, ou seja, Poder de Polícia Fiscal Investigatória.

Nestes dois tipos de ação, o agente é investido do poder de requerer a apresentação de livros ou documentos, fiscais ou contábeis, para exame, bem como a faculdade de exigir a apresentação de outras informações, mesmo a não contribuintes, nos termos das legislações tributárias.

Em síntese, os órgãos de **inspeção fiscal** devem contar com as faculdades necessárias e suficientes para poder desempenhar as suas atividades investigatórias ou de comprovação, sempre em estrita obediência ao Princípio da Legalidade e aos direitos individuais dos sujeitos passivos.

Quanto aos REGIMES ESPECIAIS DE FISCALIZAÇÃO, trata-se de um tipo diferente de ação fiscalizadora, excepcional, disponível para utilização, apenas em situações mais graves.

Aqui, o que se verifica é um possível agravamento dos deveres de polícia, com a exigência, por exemplo, de informações acerca do movimento econômico do

contribuinte, em períodos de tempo mais breves do que o usual, ou mesmo o acirramento das ações investigatórias, através do uso intensivo de um ou dos dois tipos de ação fiscalizadoras investigatórias⁴⁷⁷.

Um contribuinte, por exemplo, “useiro e veseiro” de práticas de sonegação fiscal, alertado e autuado pelo Fisco reiteradas vezes, pode ser submetido a uma fiscalização intensiva, com a colocação de um auditor fiscal no acompanhamento diário de todas as operações realizadas pelo referido sujeito passivo.

Cabe ressaltar e frisar que, em especial no campo da Fiscalização Tributária, na escolha dos tipos de fiscalização a serem adotados, cabe à Administração Fiscal, segundo os critérios de conveniência e oportunidade, visando uma atuação eficaz, razoável **margem discricionária**⁴⁷⁸.

Obedecidos os limites da legislação tributária, é o Fisco quem decide qual o tipo de fiscalização que irá empregar; é a Administração Fiscal que, com base em seus dados e indícios verifica quem deve ser fiscalizado, quando e como⁴⁷⁹.

Por esta mesma razão, não faz sentido exigir-se dos agentes do Fisco que marquem, minuciosamente, os motivos que lhes impulsionaram a desenvolver as suas atividades, ou seja, o “poder/dever” de atuação de inspeção.

A legislação tributária, invariavelmente, diante da diversidade de situações que podem se apresentar *in concreto*, abre, em geral, a possibilidade da Administração Fiscal valorar e verificar as condutas a serem utilizadas, o momento adequado, a intensidade da intervenção fiscal, etc.⁴⁸⁰.

⁴⁷⁷ Como afirma o Prof. **Cordeiro Machado** (cit., ..., págs. 188 e 189): “Paralelamente ao regime geral de fiscalização, a que se submetem os contribuintes, como um todo, ou os contribuintes de cada tributo, quanto aos seus aspectos genéricos, e aos métodos específicos de fiscalização, decorrentes das particularidades e do mecanismo de funcionamento de cada tributo, pode ainda a administração fazendária instituir sistema ou regime especial de controle e fiscalização. O sistema especial de controle ou fiscalização é imposto em determinadas circunstâncias, como **técnica de reforço dos processos gerais**, destinados a **permitir uma maior vigilância sobre as atividades do contribuinte** que, pelo seu comportamento insólito, venha a ser colocado sob a mira da suspeição por parte das autoridades fazendárias” (grifos nossos).

⁴⁷⁸ Essa liberdade é razoável e usual em todo o mundo. Os artigos 109 e 110 da Ley General Tributaria (espanhola), por exemplo, ao tratar dos meios de comprovação e inspeção tributária, elenca exemplificativamente uma série destes meios e proclama a liberdade de eleição dos mesmos. Como afirmam **Martín Queralt/Casado Ollero** (cit., ..., pág. 439): “del tenor del art. 110 LGT se desprende la libertad de elección de medios para la Administración, no fijándose criterios de prioridad entre la utilización de unos y otros ni entre el valor que deba dársele a cada uno”.

⁴⁷⁹ Conforme **Moreno Fernández** (cit., ..., págs. 115 e 116): “[...] la mayor discrecionalidad de la que goza la Administración en la fase de comprobación, se manifiesta fundamentalmente en el momento de la iniciación del procedimiento, o de las diferentes fases que lo integran (valoración, información, etc., [...]) El momento en el cual la Administración goza de una mayor capacidad decisoria es aquél en el que decide si actúa o no actúa, si comprueba o no comprueba, y hasta donde va a llevar su comprobación”.

⁴⁸⁰ Evidentemente, em obediência ao disposto no art. 194 do CTN, os contornos da matéria, a competência, os poderes da autoridade fiscal e as circunstâncias justificativas das medidas (enfim, os fundamentos dos atos), devem vir disciplinados na “legislação tributária”, não podendo ficar ao livre arbítrio das autoridades administrativas.

É necessário estabelecermos algumas diferenças, que vêm proporcionando confusões e ocasionando contradições na jurisprudência. Por mais simples que pareça a diferença, na verdade, esta distinção não vem sendo feita e, por vezes, confunde-se **sanção de polícia** e **ações fiscalizadoras**.

Entende-se, em muitas ocasiões, que a própria “fiscalização” é uma punição, em si mesma. Porém, cumpre assinalar que o Poder de Polícia Administrativa Fiscal se exprime em diferentes modos de atuação, entre eles a **fiscalização tributária** e a aplicação de **sanções de polícia**.

Estes dois modos são inconfundíveis, têm finalidades diversas e disciplinas diferentes. A **fiscalização tributária** visa verificar o cumprimento das obrigações fiscais e dos deveres de polícia; por outro lado, para que se possa falar em **sanção de polícia**, é de se imaginar que a infração já tenha sido apurada, e o que se objetiva é a coação e a intimidação.

Na primeira, pois, sobressai o **cunho investigatório**, mesmo que, eventualmente, esse “reforço” das medidas de fiscalização possam acarretar um “desconforto” para os particulares.

Como já dissemos, na **fiscalização tributária** observamos duas utilidades: a **prevenção** e a **preparação para a repreensão**, porém, aqui, ainda, não temos a repreensão propriamente dita.

Falhando os mecanismos de prevenção, apurando-se a infração, atua a **sanção de polícia**. Aplica-se, nesta última hipótese, os instrumentos de intervenção punitiva do Estado, em sanção externa.

Naturalmente, então, na sanção de polícia verifica-se duas utilidades: a **prevenção** (efeito intimidativo – ressalte-se que o objetivo do exercício do Poder de Polícia Fiscal não é o de multar) e a **repreensão**.

O que acontece, é que, por vezes, o próprio legislador coloca, no mesmo dispositivo, normas atinentes à disciplina e poderes da Fiscalização Tributária e normas relativas às sanções de polícia. Entretanto, existem diversas exigências próprias dos **Regimes Especiais de Fiscalização**, que não se confundem com sanções de polícia, como, por exemplo: exigências mais rigorosas de informações periódicas, emissão de documentos fiscais sob controle direto da repartição, intensificação dos controles fiscais preventivos periódicos, manifestados em consentimentos de polícia, plantões permanentes de agentes fiscais nos estabelecimentos, etc.⁴⁸¹.

⁴⁸¹ Como exemplo de **decisão contrária** ao nosso posicionamento, temos a proferida no **Rec. Especial n.º 16.953-0/MG** do **S.T.J.** (DJU de 09/05/94, pág. 10.808), que determina, acerca de medidas atinentes a regimes especiais de fiscalização, que o Fisco deve eximir-se de providências restritivas da atividade do contribuinte, que dificultem o desempenho da mercancia.

À favor: **Arguição de Inconstitucionalidade n.º 23/54.111** do **TJMG** (MG-DJ de 05/05/83, págs. 02 e 03); **Apelação Civil n.º 42.392-1** (Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual, vol. 18, págs. 57 a 59).

Não menos confusa se mostra a já tão rara doutrina brasileira a respeito. Para o Prof. **Brito Machado** (*Sanções ...*, cit., ..., pág. 49), como exemplo de **sanções políticas** (que para ele são retaliações

Incrementar o controle ou a fiscalização não é sanção, mas forma de se verificar possíveis infrações; não se confunde com sanção, porque as eventuais infrações que podem ser objeto de sanção sequer foram percebidas. Apenas existem indícios que justificam o acirramento ou não das medidas de fiscalização; nada mais.

No **Regime Especial de Fiscalização** não há que se falar, ainda, em sanção, uma vez que esta pode ocorrer ou não, conforme se verifique ter ou não havido o descumprimento de obrigações ou deveres. Por outro lado, a **aplicação de sanções** é uma consequência do fato do contribuinte ter descumprido a obrigação tributária ou o dever de polícia, e, de qualquer forma, depende da realização de prévia ação fiscalizadora, em algum de seus tipos, pois não teria sentido a aplicação de uma sanção, sem a realização de qualquer investigação ou comprovação.

As ações fiscalizadoras, tais como os **Regimes Especiais de Fiscalização**, como não visam punir, se encaminham no sentido de verificar o procedimento do contribuinte e no de compeli-lo a promover o adequado adimplemento da obrigação tributária, seja pela sua simples possibilidade de realização, seja pela sua efetivação. Por sua vez, a **sanção** é um meio repressivo posto em marcha exatamente porque a obrigação tributária ou o dever de polícia já foi descumprido.

Uma outra questão merece ser abordada. Como sabemos, tendo em vista o menor desconforto que a Administração Fiscal deve proporcionar ao universo de contribuintes – **Princípio da Mínima Incidência na Esfera dos Administrados**, bem como em atenção aos Princípios da Praticabilidade, Economia e Efetividade Administrativa, podemos questionar se, efetuada uma inspeção fiscal, **pode o contribuinte ter de se submeter a uma nova atuação de Fiscalização Tributária**, sobre os dados referentes a um mesmo período já fiscalizado ?

Entendemos que sim. A Administração Fiscal se pauta e visa a estrita observância da lei, por parte dos contribuintes, daí, se por qualquer razão, em observância ao Princípio da Finalidade, detectar-se a necessidade de uma nova inspeção, para que o Fisco cumpra o seu poder/dever de assegurar o justo fluxo de recursos para os cofres públicos, a Administração pode proceder a uma nova Fiscalização.

À Administração Pública é sempre assegurada a possibilidade de rever os seus atos, e daí, o fato de se ter exercido uma potestade, não a extingue⁴⁸², ou seja, a atuação inspetora não extingue o Poder de Polícia Fiscal e muito menos a obrigação tributária.

inconstitucionais contra os contribuintes), temos: inscrições em cadastros de inadimplentes, suspensão da inscrição de contribuintes, regimes especiais de fiscalização, etc. Entende que a inconstitucionalidade de tais medidas ocorre porque estas práticas ofendem o art. 170, parágrafo único, da CRFB/88, implicando "indevida restrição ao direito de exercer atividade econômica".

⁴⁸² Nesse sentido, na Espanha, o Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, que aprova o **Reglamento General de la Inspección de los Tributos**, em seu **artículo 11.6** determina expressamente: "*Cualquier actuación inspectora dirigida a regularizar una determinada situación tributaria no extingue el derecho de la Hacienda Pública a determinar y exigir otras deudas anteriores no prescritas, mediante ulteriores actuaciones*".

Da mesma forma, devemos nos lembrar que a Fiscalização Tributária pode se desenvolver por vários tipos de ação investigatória, entre elas, a mera verificação de omissos de recolhimento, que, como facilmente se percebe, é estritamente “abreviada”, e assim, de nenhuma forma poderia impedir a realização posterior de atividades investigatórias mais profundas.

Nesse sentido, vale ressaltar que, como afirma **JUAN LOZANO**⁴⁸³: “*las actuaciones de comprobación han surgido, y así se conceptúan en la doctrina, como una fase instrumental respecto a la liquidación definitiva. [...] se trata simplemente de una actividad que se encuadra en la genérica comprobación administrativa previa a la emanación de una resolución*”.

Entretanto, naturalmente, tal procedimento administrativo é passível de ser revisado pelo Judiciário, em especial se este se desenvolver de forma ilegal, ou se contrariar o Princípio da Finalidade, e isto puder ser provado pelo contribuinte. Assim, se, por exemplo, for possível a prova de que o Fisco atuou em desvio de finalidade, por óbvio, a atuação administrativa pode ser refreada pelo Judiciário.

6.5.5 - Prestação de Informações e o Sigilo Profissional

No exercício da atividade fiscalizadora, os agentes do Fisco necessitam de **informações** acerca da capacidade contributiva dos contribuintes para que possam desenvolver os seus trabalhos.

Como sabemos, existem determinadas pessoas ou entidades que, pela natureza de suas atividades, pelo tipo de informação de que dispõe, podem agilizar, simplificar, ou mesmo viabilizar os trabalhos investigatórios da Administração Fiscal. Sem o auxílio de instituições tais como bancos, cartórios, síndicos, etc., por vezes, seria impossível ao Fisco apurar a verdadeira carga tributária a que o contribuinte deveria ter-se submetido.

Mais uma vez, com precisão, o CTN, reforçando a obrigação de terceiros de prestar informações sobre negócios, bens ou atividades dos contribuintes, dispõe, no **artigo 197**, que os notários, bancos, síndicos, e outras entidades, devem, mediante solicitação escrita, prestar informações à autoridade administrativa⁴⁸⁴.

⁴⁸³ Cfr. **Juan Lozano**, cit., ..., págs. 76 e 77.

⁴⁸⁴ **Art. 197.** “*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:*

I – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;

II – os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

III – as empresas de administração de bens;

IV – os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;

V – os inventariantes;

VI – os síndicos, comissários e liquidatários;

VII – quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão “.

Com acerto, afirma **ALIOMAR BALEEIRO** que todas as pessoas descritas no art. 197, bem como outras que a lei fiscal determinar, **têm o dever de informar** a autoridade fazendária, quando esta solicite por escrito ⁴⁸⁵. Dentro do interesse da ação fiscalizadora, trata-se, porém, de dever de polícia de terceiros, estabelecido em benefício da justa tributação, que se descumprido, leva o infrator a sanções.

Assim, cumpre-nos, agora, verificar a **posição dos administrados, frente à Fiscalização Tributária**.

Tanto nas atuações iniciadas por denúncias de terceiros, como por eventual solicitação do próprio contribuinte, como em atuações de ofício do Fisco, o administrado apresenta-se, perante a Administração Fiscal em posição **passiva**, devendo, ainda, prestar a devida **colaboração** para o desenvolvimento das atividades inspetoras, sejam estes administrados, contribuintes ou não contribuintes, sujeitos passivos da obrigação tributária ou não.

Entretanto, devemos nos aperceber que existem posicionamentos recíprocos distintos, porque distinta é a posição jurídica de cada um dos administrados frente à Administração Fiscal, e portanto, distinta deve ser a posição dos órgãos de Fiscalização Tributária. A situação passiva dos administrados não é similar diante dos tipos de atuação inspetora, mas a cada caso corresponde uma potestade distinta das unidades de Inspeção, porque distinta é a relação material, em virtude da qual o administrado ostenta a qualidade de sujeito passivo ⁴⁸⁶.

No Direito Administrativo Fiscal brasileiro, o **art. 194** do CTN determina que as competências e poderes da Administração Fiscal serão disciplinados pela **legislação tributária**, sendo que a referida legislação se aplica a contribuintes ou não. Porém, no **art. 195**, estabelece que não tem aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas ao exercício dos poderes investigatórios do Fisco, com relação aos contribuintes.

Parágrafo Único. “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”.

⁴⁸⁵ Cfr. **Aliomar Baleeiro**, *Direito* ..., cit., ..., pág. 619. É de se observar que o dever de informar por parte de terceiros, depende de **lei** e não de legislação tributária, daí, não se trata de “discricionarismo administrativo” da autoridade fiscal, mas de necessária previsão legal.

Não acreditamos que, com relação ao Fisco, pelo disposto no artigo sob comento, persista o **sigilo bancário**. Nesse sentido **Aliomar Baleeiro** (*Direito* ..., cit., ..., pág. 619), **Pitanga Seixas** (*Art. 194...*, cit., ..., págs. 494 e 495). Contra, **Mizabel Derzi** (em nota de atualização da obra de Aliomar Baleeiro, *Limitações* ..., cit., ..., págs. 799 a 802), dentre outros.

⁴⁸⁶ Nesse sentido, **Juan Lozano**, cit., ..., págs. 113 e 114. Para **Juan Lozano** (págs. 309 e 310), devemos reservar a expressão DEVER DE COLABORAÇÃO para aludir o dever de proporcionar informações tanto dos próprios sujeitos passivos, como de terceiros. Em segundo lugar, devemos utilizar o termo DECLARAÇÃO TRIBUTÁRIA, para aquelas comunicações levadas à Administração pelos sujeitos passivos do correspondente tributo. Daí, o DEVER DE INFORMAÇÃO é aquele que tem por objeto exclusivo a comunicação à Administração de dados que não constituam uma DECLARAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Conclui-se, assim, que, com relação aos contribuintes, o CTN pretende que os poderes de investigação fiquem mais amplos, ou pelo menos, determina que estes não podem sofrer significativas restrições, ao contrário dos poderes de solicitação de informações a terceiros não contribuintes, que podem ser restringidos pela legislação tributária da pessoa política competente.

Por outro lado, o **art. 197**, expressamente, estabelece que através de **intimação escrita**, determinados terceiros não contribuintes são obrigados a fornecer informações acerca de terceiros (estes sim contribuintes), observadas as restrições trazidas no parágrafo único do mesmo artigo. Da mesma forma existe aqui o dever de colaboração para com o Fisco, passível de proporcionar sanções, entretanto, o que se alcança não é a esfera do terceiro, sujeito passivo do dever, mas a de outrem (contribuinte). Naturalmente, assim, os poderes de investigação do Fisco, a serem disciplinados pela legislação tributária, devem ser distintos, em atenção às peculiaridades de cada caso.

O dever de terceiros de prestar informações encontra, porém, uma necessária limitação. Como seria possível a exigência de informações a profissionais que, **em razão do cargo**, são **obrigados a guardar sigilo** e que, ainda, em razão do cargo e por causa dele, são depositários das mais diversas confidências? Como seria possível, por exemplo, exigir de um padre um segredo de confissão? O mesmo se pode dizer com respeito a médicos, advogados, etc.⁴⁸⁷. Nesse sentido, elucidando qualquer dúvida, observamos o disposto no art. 197, parágrafo único do CTN.

Pelo fato do Fisco dispor de um acesso especial a dados e informações a respeito dos contribuintes, que só encontra justificativas no fato de ser a tributação uma prestação em prol do bem comum, os contribuintes devem ter a segurança de que as informações de seus negócios não irão “vazar”⁴⁸⁸ e serem utilizadas para outros fins⁴⁸⁹.

Existe, pois, uma intervenção do Fisco na esfera do que podemos chamar de “espaço profissional” do contribuinte (pessoa física ou jurídica), quando a

⁴⁸⁷ Cfr. **Aliomar Baleeiro** (*Direito ...*, cit., ..., págs. 619 a 620). Como lembra o autor, não seria possível exigir desses profissionais tais informações se outras leis os garantem em função das suas atividades e até os punem se quebrarem o referido sigilo (art. 154 do Código Penal).

⁴⁸⁸ Nessa direção, excetuando a permuta de informações entre os Fiscos das pessoas físicas, dispõe os **artigos 198 e 199 do CTN**.

Art. 198 do CTN. “*Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação para qualquer fim, por parte da Fazenda Pública e de seus funcionários, de qualquer informação, obtida em razão do ofício, sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e sobre a natureza, e o estado dos seus negócios ou atividades*”.

Parágrafo Único. “*Excetuam-se do disposto neste artigo, unicamente, os casos previstos no artigo seguinte e os de requisição regular da autoridade judiciária no interesse da justiça*”.

Art. 199 do CTN. “*A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio*”.

⁴⁸⁹ Nesse sentido, **Pitanga Seixas** (*Art. 194...cit., ..., pág. 495*) afirma que a autoridade fiscal “*deverá resguardar, conseqüentemente, as informações obtidas de qualquer publicidade, tendo em vista que os procedimentos administrativos fiscais não são afetados pelo princípio da publicidade, que somente atinge matéria de interesse coletivo ou geral, nos termos do inciso XXXIII do art. 5º da Constituição de 1988*”.

Administração obtêm informações relevantes para a apuração e comprovação do cumprimento dos deveres e obrigações tributárias.

Exatamente porque esta intervenção deve ser a menor possível e porque deve-se preservar, ao máximo, o “espaço profissional” do contribuinte, é que o Fisco deve utilizar as informações coletadas tão somente no interesse da Justa Tributação, e para tanto, faz-se necessária a estrita observância do DEVER DE SIGILO.

Para tanto, diversos dispositivos nesta direção são reproduzidos insistentemente nas leis tributárias e nos regulamentos ⁴⁹⁰, e, se contrariados, podem levar a pessoa política a **responder civilmente pelos danos** causados, sem prejuízo da **ação regressiva** contra os agentes que procederem com dolo ou culpa, sem prejuízo de eventual **ação penal** contra os mesmos.

A propósito, uma questão sempre suscitou polêmicas: a relativa a publicação, pelo Fisco, de Listas de Devedores. A doutrina tende fortemente a ser contra essa possibilidade, por força do dispositivo supra citado ⁴⁹¹. Não enxergamos o porquê do Fisco não poder publicar a lista de seus devedores. Primeiro porque a CRFB/88, em seu art. 37, *caput*, determina a observância, pela Administração, do Princípio da Publicidade. Segundo porque uma coisa são as informações contábeis (ou contábeis-fiscais) extraídas dos livros e documentos dos contribuintes, que são sigilosas, e outra coisa bem diferente são os dados relativos ao resultado dessas informações, ou seja, o crédito tributário resultante, que, inclusive, deve ir para o Judiciário, na cobrança, sem qualquer necessidade de segredo de justiça.

Como sabemos, as autoridades fazendárias, no exercício do Poder Fiscalizador, necessitam, por vezes, examinar documentos ou bens que se encontram na posse dos contribuintes. Para **PITANGA SEIXAS** ⁴⁹², a oposição violenta em permitir que a autoridade fiscal exerça os seus poderes investigatórios constitui crime de *resistência* (art. 329 do CP), enquanto a desobediência a ordem do agente do Fisco, no cumprimento legítimo de seu dever, configura crime de *desobediência* (art. 330 do CP).

A Fiscalização Tributária pode, como sabemos, exigir e coagir o administrado à exibição de seus livros e documentos, e, para tanto, visando garantir o desenrolar das atividades de fiscalização, o CTN, no **art. 200**, autoriza o Fisco, inclusive, a requisitar **forças policiais**, quando necessário ⁴⁹³, respeitados os direitos fundamentais dos administrados ⁴⁹⁴.

⁴⁹⁰ Como no art. 205 da Lei Estadual mineira n.º 6.763/75, que reproduz o dispositivo.

⁴⁹¹ Entre outros, **Barros de Carvalho**, *Curso ...*, cit., ..., pág. 367; **Pitanga Seixas**, *Art. 194 ...*, cit., ..., pág. 495.

⁴⁹² Cfr. **Pitanga Seixas**, *Art. 194 ...*, cit., ..., pág. 497.

⁴⁹³ **Art. 200** do CTN. “As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da **força pública** federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção”.

⁴⁹⁴ Como exemplo das referidas limitações, a própria **Lei estadual mineira n.º 6.763** dispõe, em consonância com o respeito devido aos **direitos individuais**:

Art. 44 – “Havendo prova ou fundada suspeita de que as mercadorias, objetos e livros fiscais se encontram em residência particular ou em dependência de estabelecimento comercial, industrial,

Portanto, em qualquer dos tipos de ação fiscalizadora, o Fisco pode, independentemente de interpelação judicial, obrigar o administrado a exhibir os seus documentos e livros, presente, pois, a **auto-executoriedade**⁴⁹⁵.

Em síntese, como pudemos verificar, a imposição de deveres de polícia depende de lei e a execução do crédito tributário e das multas depende da intervenção do Judiciário. Porém, já no que diz respeito ao exercício do Poder de Fiscalizar, tomada a decisão de proceder a determinada investigação, pode o Fisco agir, **sem necessidade de autorização judicial para tanto**, podendo inclusive requisitar o auxílio da força policial, existindo, pois, **executoriedade** para as decisões de fiscalizar determinado administrado, desde que dentro dos limites das leis e respeitados os direitos fundamentais.

produtor, profissional, ou qualquer outro também utilizado como moradia, será promovida judicialmente a respectiva busca e apreensão, se o morador ou detentor, pessoalmente intimado, recusar-se a fazer sua entrega “.

⁴⁹⁵ **Jurisprudência:** Embargos Infringentes na **Apelação Cível n.º 38.157/4** -Comarca de Belo Horizonte - *Ação Fiscal - Uso de Força Policial – Legalidade - Exibição de Documentos Espontânea - Afastada a Alegação de Obtenção de Documentos por Meios Ilícitos ou Arbitrários.*

Acórdão: “Vistos etc., acorda a **Quarta Câmara Cível** do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, incorporando neste o relatório de fls., na conformidade da ata dos julgamentos e das notas taquigráficas, EM ACOLHER OS EMBARGOS, VENCIDO O REVISOR QUE OS REJEITAVA.

Belo Horizonte, 15 de fevereiro de 1996. DES. FRANCISCO FIGUEIREDO - Presidente.

6.6 - Fiscalização Tributária e Lançamento

Uma questão deve ser tratada para que possamos avançar: afinal, o “lançamento”, tão estudado pelos tributaristas, que tanta discussão e controvérsia trouxe para a doutrina fiscal, está no campo de abrangência do Poder Tributário, ou na seara do Poder de Polícia Fiscal ?

Um ponto, desde já, podemos assinalar: o tributo nasce infalivelmente com a tão só ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou seja, ocorrendo, no mundo dos fatos, o acontecimento previsto abstratamente na hipótese de incidência legal, nasce o tributo, sem que a Administração Fiscal precise tomar qualquer medida ou praticar qualquer ato.

Frisemos: **para que o tributo nasça, ou seja, para que exista a obrigação tributária, não se exige nenhuma atuação da Administração, porque o tributo só pode nascer pela tão só incidência da lei.**

Se possível fosse imaginarmos uma situação onde todos os contribuintes, espontaneamente, cumprissem rigorosamente o previsto na lei de incidência tributária, a Administração nada precisaria fazer para que os tributos chegassem aos cofres públicos. Seria absolutamente desnecessária qualquer atuação do Fisco, qualquer imposição de deveres de polícia, ou mesmo qualquer Fiscalização.

Exatamente porque existe a possibilidade de descumprimento da lei impositiva, é que se faz necessária a atuação da Administração Fiscal, ou seja, faz-se necessário atribuir Poder de Polícia Fiscal.

Como já afirmamos, todo o exercício do Poder de Polícia Fiscal está orientado no sentido de fazer com que os atos de imposição se adequem aos Princípios da Legalidade Tributária e da Justiça Fiscal.

Por isso, podemos afirmar que a atuação de Fiscalização não se encaminha à imposição de sanções, uma vez que ambos os modos são instrumentais, mas se orienta no sentido de possibilitar a correta e justa imposição tributária.

Portanto, a **Fiscalização Tributária** apresenta-se como parte do *iter* procedimental que culmina com a emanção do **ato liquidatório final** ⁴⁹⁶.

⁴⁹⁶ Como bem afirma **Juan Lozano** (cit., ..., pág. 209): “Sin embargo, si aceptam estas tesis según las cuales los requisitos normativos de fiabilidad de la comprobación no deben ser considerados con los esquemas típicos del derecho probatorio sino como requisitos de legitimidad de la acción administrativa, es necesario precisar en qué sentido se entiende el control de legitimidad, pues la actividad de comprobación no es sino un juicio previo desarrollado por los propios órganos administrativos acerca de la legitimidad del acto de liquidación que pretende dictar”.

Diante da **absoluta ausência de discricionariedade, por parte da Administração, na emanção do ato final de lançamento**⁴⁹⁷, uma vez que o crédito tributário decorre dos exatos contornos da obrigação tributária, que por sua vez vem definida na lei, diante, ainda, da possibilidade de descumprimento dos ditames legais, torna-se necessária a possibilidade de realização de uma atividade prévia ao pronunciamento definitivo acerca da dívida tributária, e assim, surge a necessidade da **possibilidade de exercício da Fiscalização Tributária**.

A Fiscalização Tributária, assim, possibilita fornecer à Administração Fazendária a certeza necessária acerca da exata configuração da obrigação tributária, prévia, portanto, ao ato de lançamento definitivo, em decorrência, exatamente, das exigências do Princípio da Legalidade e da Tipicidade.

A Administração, ao pretender praticar o lançamento tributário, diante da necessidade de se pautar na legalidade e justiça tributária, necessita de uma verificação da conformidade do ato a ser praticado⁴⁹⁸, e daí, mesmo que de forma abreviada, faz uso dos mecanismos de Fiscalização Tributária⁴⁹⁹.

Em síntese, o Poder Tributário se esgota, diante do Princípio da Legalidade Tributária, unicamente, na esfera de atuação do Poder Legislativo. É o legislador que, em regra, utilizando do Poder Tributário outorgado pelo Poder Constituinte, cria a hipótese de incidência tributária. A partir daí, basta, tão só, a ocorrência do fato gerador, para que o tributo nasça. **A Administração Fiscal, assim, via de regra, não exerce qualquer fatia do Poder Tributário.**

Como sabemos, o lançamento é **atuação administrativa** - é a Administração exercendo sua potestade - desta forma, indubitavelmente, encontra-se na faixa de atuação do **Poder de Polícia Fiscal**; faz parte da administração dita "agressiva", no campo fiscal.

Segundo nosso entendimento, trata-se de **ato meramente declaratório** - declara-se os limites e contornos da obrigação tributária e abre-se ensejo a possibilidade de cobrança judicial.

⁴⁹⁷ Conforme **Moreno Fernández** (cit., ..., pág. 119): "*La Administración puede gozar de una gran libertad para decidir si comprueba o no comprueba, o hasta dónde comprueba, pero una vez adoptada la decisión de comprobar, su actuación está totalmente condicionada por una realidad que es indubitable y perfectamente constatable, lo que le impide cualquier margen de discrecionalidad [...], en el desarrollo de la misma, la Administración podrá optar - en muchos casos - entre diferentes medios o modos mediante los cuales constatar la realidad que se pretende (...), pero la realidad a constatar como tal será única: o se ha tributado correctamente o no se ha tributado correctamente*".

⁴⁹⁸ Como afirma **Moreno Fernández** (cit., ..., págs. 117 e 118), a atuação fiscalizadora (lato sensu) acolhe, em seu seio, atividades tais como as de comprovação, investigação, obtenção de informações, valoração, informe e assessoramento e, finalmente, o lançamento tributário.

⁴⁹⁹ Assinala **Perez Royo** (*Derecho* ..., cit., ..., pág. 267): "*[...] en los modernos procedimientos de gestión se ha visto modificado el papel que cumple dentro del procedimiento el acto administrativo de liquidación, que, en la generalidad de los casos, será el resultado de una actividad de control o comprobación, la cual, cuando tiene carácter inquisitivo, es desarrollada por la Inspección*".

O direito brasileiro destacou o “**crédito tributário**” da “obrigação tributária”. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, mas esta expressão é utilizada na dinâmica e aplicação do Direito Fiscal (fiscalização, garantias e privilégios, cobrança), enquanto o termo “obrigação tributária” se refere ao sentido puramente estático.

Com a ocorrência do fato gerador, nasce a obrigação tributária, que apresenta apenas *potencialmente* alguns atributos, tais como a **exigibilidade** e **coercibilidade**, que apenas se tornarão *efetivos* no **crédito tributário**. Portanto, **crédito tributário** é a “denominação dada pelo Código Tributário Nacional à obrigação tributária, vista sob o ângulo do sujeito ativo, ou seja, ao direito de crédito da Fazenda Pública, já apurado pelo lançamento e dotado de certeza, liquidez e exigibilidade”⁵⁰⁰.

Apenas porque pode haver o descumprimento dos mandamentos da lei de imposição é que se faz necessário todo este emaranhado de procedimentos administrativos, bem como o ato administrativo do lançamento tributário.

Acontece que, dentre inúmeras possibilidades de disciplina do sistema tributário, podemos recortar duas: ou a Administração atua, delimitando o montante do crédito tributário, apresentando, assim, ao contribuinte, a sua “conta”; ou o contribuinte atua, calcula o *quantum debeatur*, e a Administração controla.

O que acontece, em realidade, é que existe a forte possibilidade de descumprimento da obrigação tributária, com graves riscos para a coletividade, daí, **a Fiscalização, em um ou outro momento, deve se fazer presente**. A questão, assim, está na forma ou momento em que se dará a atuação do Poder de Polícia Fiscal, em sua modalidade Fiscalização Tributária.

É o próprio receio da sonegação que leva a Administração, em determinadas situações, a fazer as vezes do contribuinte e praticar por ele um ato, que deveria ser, originalmente, dele.

Afinal, a lei já criou a obrigação, e, em atenção ao Princípio da Legalidade Tributária Agravada, todos os contornos do dever já vêm bem delineados, e ainda, é o contribuinte o sujeito passivo da obrigação de levar o numerário aos Cofres Públicos. A obrigação já existe, e o que o Estado pode, à princípio, esperar, é o cumprimento voluntário da referida obrigação.

É por isto que a Administração Fiscal, diante do agravamento da complexidade do universo econômico, vem sofrendo uma mutação na forma de desempenhar as suas funções, passando, como registra **JUAN LOZANO**⁵⁰¹, “*de actuar a controlar*”.

Na mesma direção, **FERREIRO LAPATZA**⁵⁰² entende que, já que a Administração não tem meios para aplicar de forma eficaz o sistema, passa a encomendar aos cidadãos, progressivamente, sua aplicação. Impõe-se a estes a

⁵⁰⁰ Cfr. **Mizabel Derzi**, *Art. 139 a 155*, ..., cit., ..., pág. 342.

⁵⁰¹ Cfr. **Juan Lozano**, cit., ..., pág. 39.

⁵⁰² Cfr. **Juan Lozano**, cit., ..., pág. 39.

obrigação de aplicar a complicada e complexa norma fiscal, e reserva ao Estado a tarefa de comprovar a correção dessas atuações, com vistas a corrigir possíveis desvios, ressarcindo-se ao Erário o dano causado, intimidando-se os possíveis infratores com sanções administrativas ou até penais.

A flagrante tendência, pois, é o deslocamento da “liquidação”, para a seara dos contribuintes, em atendimento ao **Princípio da Praticidade e da Economia**, para além do fato de que são eles quem detêm, em realidade, a informação sobre a matéria tributária.

Como bem sinaliza a Prof. **MIZABEL DERZI**⁵⁰³, uma alternativa para a aplicação das leis tributárias em massa é o lançamento por homologação e por declaração. A vantagem seria que a vontade do contribuinte supriria e dispensaria a exaustiva investigação do fato concreto por parte da Fazenda Pública, a qual só em casos especiais procederia ao levantamento das peculiaridades do caso individual.

Na hipótese dos impostos altamente rentáveis, tais como o ICMS, o mecanismo já é este (lançamento por homologação). Na verdade, o contribuinte apura e paga o seu imposto, e o Fisco investiga se o recolhimento se deu corretamente. E só.

Na verdade, sem grandes esforços, podemos verificar que, sequer homologação real se verifica, pois, de fato, via de regra, não ocorre atuação alguma da Administração, ou seja, o **lançamento por homologação**, ou é tácito pelo decurso do prazo (o que acaba sendo um entendimento um tanto quanto forçado), ou, afinal, não existe lançamento algum.

Se **ato** de lançamento não houve, o que ocorreu foi “homologação tácita”, e se verificou a desnecessidade ou falta de atuação da Fiscalização Tributária. Assim, o crédito tributário se constitui pelo decurso de um prazo (a dita “homologação tácita”).

Por outro giro, se houver a atuação da Fiscalização Tributária, ou haverá homologação pura e simples, ou a autoridade fiscal lançará o valor, ou a diferença, *ex officio*, com a possível imposição de penalidades (portanto, lançamento direto).

Portanto, ou a Administração pratica o ato de lançamento, ou não; ou a Administração faz uso de seu Poder de Polícia Fiscal e fiscaliza, ou não fiscaliza, e daí, não pratica, em realidade, “ato” de lançamento algum.

Assim, o ato de lançamento aparece como um fechamento do processo de **Fiscalização Tributária lato sensu**. Ou bem o contribuinte verifica o *quantum debeatur*, paga e o Fisco nada faz (aqui estaria a dita “homologação tácita pelo decurso do prazo de decadência”); ou o contribuinte calcula o *quantum debeatur*, paga, o Fisco atua e fiscaliza, e não verificando irregularidades, simplesmente homologa; ou o Fisco detecta diferença tributável, após fiscalizar, e aí, pratica o lançamento *ex officio*.

⁵⁰³ Cfr. **Mizabel Derzi**, *Direito ...*, cit., ..., págs. 283 e 284.

Enfim, o ato de lançar vai coroar o procedimento de Fiscalização Tributária, ou seja, para que a Administração possa efetuar-lo, exige-se uma verificação da legitimidade da obrigação tributária, e isto só pode se dar através do desenvolvimento de ações fiscalizadoras.

Desta forma, o crédito tributário, ou se constitui após o transcurso do lapso de tempo a partir do qual a Fiscalização Tributária não pode mais atuar, e daí, é definitivo; ou após uma ação fiscalizadora e um ato de lançamento.

Portanto, só tem sentido prático falarmos de ato de lançamento nos impostos sujeitos ao “lançamento por homologação”, diante de uma obrigação tributária não cumprida espontaneamente, e daí, o referido ato vai coroar o procedimento de aferição e verificação do *quantum* devido a título de tributo, e serve para possibilitar a **execução judicial**. Para que se inscreva o crédito em dívida ativa, para que se possa executar judicialmente a dívida, torna-se necessário bem delimitar e confirmar os contornos do débito tributário, e para tanto, o Fisco deve, antes, proceder a uma ação fiscalizadora, fechando-a com um ato de lançamento.

Já no **lançamento por declaração**, como podemos verificar na primeira fase do ITR, a Administração Fiscal, em verdade, também fiscaliza e coroa o procedimento com o lançamento. Todas as informações vêm do contribuinte, que inclusive faz, de uma vez, todos os cálculos e apura o *quantum debeat*, já mesmo na declaração.

Da mesma forma, o Fisco, de posse das informações prestadas pelo contribuinte, em verdade, desenvolve um tipo de ação fiscalizadora, e confirma o declarado pelo contribuinte, ou faz um lançamento *ex officio*, conforme o verificado.

O que ocorre é a imposição legal do dever de polícia de “declarar”, aliado a uma atuação de “Fiscalização Tributária”, com a possível retificação da declaração. Mais uma vez, o que veremos é uma “homologação” (do valor declarado, e não do *quantum* pago), ou um “lançamento *ex officio*”, ou melhor, lançamento nos termos avaliados pelo Fisco.

Quanto ao **lançamento direto**, tal como verificamos no IPTU, a coisa não deveria ser diferente. Para que as avaliações fiscais caso a caso, se, em verdade, elas não são nada rigorosas? O agente do Fisco, quase nunca, ou nunca, procede a uma avaliação criteriosa dos imóveis, ou sequer vai *in loco* conhecê-los. De fato, apenas verifica alguns indicadores objetivos ou um quadro indicativo.

Melhor do que a Administração Fiscal, cada contribuinte isolado, que conhece o seu próprio imóvel, pode fazer, e sem maiores dificuldades, a apuração do débito fiscal. O Fisco discordando do valor apresentado é que atue, e, em consequência, o contribuinte que se defenda.

A base de cálculo do IPTU, por exemplo, é o “valor venal” do imóvel. Este valor, a bem da verdade, é um só, é determinado e certo. O imposto, assim, nasceu com um valor certo e determinado, ou seja, não há qualquer margem de discricionariedade para a fixação de aspecto quantitativo, pelo Fisco. A Administração Fiscal apenas

declara o valor venal, sem qualquer margem de discricionariedade verdadeira (trata-se de mera discricionariedade técnica).

Se isto é verdade, melhor seria que o contribuinte fizesse todo este procedimento. O Fisco nada mais faz do que declarar o conteúdo da hipótese de incidência (aspecto quantitativo) – não faz incidir qualquer norma tributária. É ato administrativo meramente declaratório.

Em realidade, antecipando-se, atuando em lugar do contribuinte, o Fisco pratica o que podemos chamar de “Fiscalização rigorosamente Preventiva”, ou seja, a Administração Fiscal mais do que controla – determina o *quantum debeatur* para o contribuinte, para afastar qualquer possibilidade de desvio na determinação deste valor.

Neste contexto, cabe tomarmos uma questão colocada pela Prof.^a **MIZABEL DERZI**⁵⁰⁴: “*Seria correto argumentarmos que, com a ocorrência do fato jurídico, nenhum direito de crédito nasce para o ente estatal tributante ?*”. A resposta, para nós, em uma visão que parece destoar da doutrina dominante, é negativa.

Em primeiro lugar, nos **tributos lançados por homologação**, o contribuinte deve, desde a incidência da norma impositiva, nas condições por ela estabelecidas, recolher o tributo, sob pena de ter de se sujeitar ao lançamento de ofício e à imposição de sanções. Que ato de lançamento houve ? Que ato administrativo ocorreu ?

Em verdade, nos casos sob comento, o que se homologa, como bem diz **PAULO DE BARROS CARVALHO**⁵⁰⁵ é o *factum* do pagamento antecipado, certificando-se a autoridade administrativa da sua estrita conformidade com a legislação vigente. Não se homologa o lançamento, uma vez que o próprio lançamento vai aparecer como ato homologatório.

De mais a mais, o pagamento não é verdadeiramente antecipado, mas ocorre no exato instante determinado pela norma de incidência, ou seja, não se antecipou, em realidade nada. Tanto isto ocorre que, se não pago neste momento determinado pela norma, o tributo deve ser exigido e incidem, ainda, sanções. O lançamento *ex officio*, no caso, após a ação fiscalizadora, vai tornar possível é a cobrança judicial.

O que ocorre é que, para que se possa contradizer o declarado e pago pelo contribuinte, torna-se necessário uma atuação de Fiscalização Tributária. Presume-se verdadeira, a declaração apresentada pelo contribuinte, se o Fisco não desenvolver nenhuma ação fiscalizadora, dispondo o Fisco de prazo decadencial para verificá-la e/ou retificá-la. Para retificá-la, pois, torna-se necessária a intervenção fiscalizadora, que, ou homologa o apresentado pelo contribuinte, ou lança um outro valor, *ex officio*.

⁵⁰⁴ Cfr. **Mizabel Derzi**, *Art. 139 ...*, cit., ..., págs. 345 e 346.

⁵⁰⁵ Cfr. **Paulo de Barros Carvalho**, *Extinção da Obrigação Tributária, nos casos de lançamento por homologação*, in *Direito Tributário – Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*, org. Celso Antônio Bandeira de Mello, São Paulo, Malheiros Editores, 1997, págs. 218 a 233.

Ou o Fisco atua (fiscaliza), e aí, homologa, ou lança de ofício, exercendo, em ambos os casos o seu Poder de Polícia Fiscal, ou não atua, e assim, o seu próprio direito de fiscalizar (e lançar) decai.

No **lançamento por declaração**, a situação não é muito diferente. O que de fato se verifica, apesar da pouca clareza do CTN, quanto ao tema: o contribuinte tem o dever de polícia de apresentar os seus dados de maneira detalhada – calcula o tributo que entende devido, enfim, faz tudo, apenas não paga. Não paga por quê? Porque o Fisco atua com o seu Poder de Polícia Fiscalizador, e verifica a exatidão dos dados apresentados, caso a caso.

Esta forma de proceder dilata, via de regra, o prazo para o pagamento dos tributos, pois a Administração Fazendária admite, por vezes, que o contribuinte pague o tributo após a verificação minuciosa da Fiscalização Tributária. Pratica-se, assim, o que chamamos “**fiscalização casuística**”, com a verificação detalhada e casuística da legitimidade da obrigação tributária. Portanto, apenas após esta “fiscalização casuística”, pode o tributo ser cobrado e exigido, de forma definitiva.

Mais rigoroso ainda, é o **lançamento de ofício, em tributos incidentes sobre a propriedade**. O Fisco se antecipa, e sequer faz uso dos dados e declarações do contribuinte para determinar o *quantum debeatur*, mas valora e verifica, por si, o aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária.

Naturalmente, se o Fisco chama para si (a meu ver, improdutiva e indevidamente) este procedimento, não poderá exigir do contribuinte, ainda, qualquer pagamento, enquanto não lhe apresentar os contornos corretos da obrigação.

Afinal, resta-nos uma questão: Pode o contribuinte, ciente, por exemplo do valor venal de seu imóvel, pagar o IPTU, se assim quiser? Entendo que sim. Em primeiro lugar, o que se faz é antecipar o pagamento do tributo, o que nenhum prejuízo traz ao Erário Público. Em segundo lugar, cabe ao Fisco, se discordar do valor recolhido, lançar *ex officio* a diferença, a menor, que encontrar. Mais uma vez, que prejuízo sofre o Erário, pois, se o contribuinte recolher um valor a maior, está a reconhecer que o valor venal é maior, e ele, o próprio proprietário do imóvel, tem muito maiores condições de avaliar a base de cálculo. Enfim, qual é o problema?

A mesma coisa vai se verificar no chamado **lançamento por declaração**. De fato, o contribuinte, nessa sistemática, poderia se antecipar e pagar os tributos devidos, e, no final, o que restaria fazer seria apenas um acerto dos valores devidos e pagos, entre o Fisco e o contribuinte, após a atuação da Fiscalização Tributária.

Portanto, ousamos lançar a afirmativa de que o **lançamento**, nada mais é do que o expediente finalizador da Fiscalização Tributária, para que esta possa bem cumprir o seu papel de vigilância dos interesses do Erário Público e da justiça fiscal, e pode se dar antecipadamente, de forma **rigorosamente preventiva; casuisticamente**; pode ter uma característica meramente **homologatória**; ou *ex officio*, em eventuais diferenças.

Enfim, apenas porque pode existir a “fuga dos impostos”, é que se desenha este emaranhado disciplinador do chamado “lançamento tributário”, ou seja, apenas para verificar, de uma forma, ou de outra, o descumprimento eventual da obrigação tributária, ou para rigorosamente preveni-lo, é que o Fisco atua.

Para se garantir o fluxo de recursos estritamente previsto na lei tributária é que a Fiscalização atua, e o lançamento, em consequência, como ato da Administração, finaliza o procedimento de “Fiscalização Tributária *lato sensu*”.

Para que a Administração Fazendária possa exigir judicialmente o crédito tributário que entenda devido, deve especialmente conferi-lo, verificá-lo, fiscalizá-lo, e o lançamento é a “pedra de fecho” de todo este procedimento de Fiscalização Tributária.

Documento encaminhado a editora sem revisão

6.7 - Sanção de Polícia

Como verificamos, o Poder de Polícia Fiscal atua, limitando liberdades dos administrados, em benefício de uma justa tributação. De todo ineficaz seria qualquer atuação do Fisco se não fosse potencialmente coercitiva e aparelhada de sanções.

Assim, resta claro que as sanções, nos domínios fiscais, adquirem uma grande importância, em especial porque, nessa seara, o cumprimento da prestação tributária, via de regra, se deixa à iniciativa do contribuinte, ressalvando o Fisco o seu direito de posterior controle e fiscalização.

Falhando os mecanismos preventivos, não funcionando toda a “ameaça legal” de sanção, verificadas violações ao cumprimento da obrigação tributária ou aos deveres de polícia, aplica-se, pois, a **sanção de polícia**. Trata-se de sanção externa e unilateral, imposta imperativamente⁵⁰⁶.

Inicialmente cumpre verificar que as “**sanções de polícia fiscal**”, atingem os dois tipos maiores de deveres impostos pelo Estado, nos domínios tributários, ou seja, os oriundos do exercício do Poder Tributário, e os decorrentes do exercício do Poder de Polícia Fiscal.

Tanto se aplicam sanções de polícia fiscal por sobre o descumprimento das obrigações tributárias (ditas principais), como pela não observância dos deveres de polícia fiscal⁵⁰⁷ (deveres instrumentais, “obrigações acessórias”).

Desta forma, em síntese, cumpre distinguir, as **infrações tributárias materiais**, quando o contribuinte viola as normas de incidência tributária, das **infrações tributárias formais**, quando o contribuinte atua contrariando deveres de polícia fiscal⁵⁰⁸.

⁵⁰⁶ Como leciona **Diogo de Figueiredo** (cit., ..., pág. 303), tomamos o termo “**sanção externa**” em oposição, respectivamente, a **sanção interna** (contra funcionário público) e **sanção convencional** (aplicável por força de ato bilateral). Como afirma o autor: “*A sanção de polícia, em suma, é unilateral, externa e interventiva, visando a assegurar, por sua aplicação, a repressão da infração e a restabelecer o atendimento do interesse público, compelindo o infrator à prática de ato corretivo, ou dissuadindo-o de persistir no cometimento da transgressão administrativa; podendo ser, assim, suasiva ou compulsiva*”.

⁵⁰⁷ Como bem lembra **Pitanga Seixas** (*Princípios* ..., cit., ..., pág. 52), o descumprimento do dever de prestar informações (dever de polícia), por exemplo, pode sujeitar o infrator a severas sanções administrativas ou mesmo criminais, além de autorizar o Fisco a exigir o pagamento do tributo, com **provas indiciárias**.

⁵⁰⁸ Para **Ruy Barbosa Nogueira** (*Curso* ..., cit., ..., págs. 194 e 195) teremos **infrações substanciais**, quando o infrator desatender elementos da obrigação principal (falta de pagamento, pagamento a menor – relativas ao poder de tributar) ou **infrações formais** (atinentes ao que o autor entende por poder de regular). Da mesma forma, **Sacha Calmon** (*Teoria e Prática das Multas Tributárias – Infrações Tributárias – Sanções Tributárias*, 2ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1998, pág. 24).

Como assinala o Prof. **Sacha Calmon** (*Teoria e Prática* ..., cit., ..., pág. 39) é usual encontrarmos nas legislações tributárias das pessoas físicas os termos “multas moratórias” ou “de revalidação”, para as

6.7.1 - O preconceito acerca das sanções de Polícia Fiscal

As **sanções de polícia** (em sentido genérico), principiam, usualmente, com a **advertência**, passam pela **multa**, e se escalonam em penalidades mais graves como a **interdição de atividades, o fechamento de estabelecimento, a demolição de construção, o embargo administrativo de obra, a destruição de objetos, a inutilização de gêneros, a proibição de fabricação ou comércio de certos produtos, a vedação de localização de indústrias ou de comércio em determinadas zonas; a proibição da exibição de filmes e espetáculos ou a divulgação de textos**, e diversas outras, em benefício da moral comum, da saúde, da segurança pública, da segurança nacional, enfim, de tudo o que deve ser feito em prol do bem comum, do interesse da coletividade.

Trata-se, pois, de sanções aplicáveis a atos ou condutas que, **embora não constituindo crime, sejam inconvenientes ou nocivas à coletividade**, e sejam previstas em normas legais.

No campo de atuação do Poder de Polícia, as sanções, algumas vezes, nos termos de lei, são impostas e executadas pela própria administração (auto-executoriedade), devendo ser observada a **legalidade da infração** e a **proporcionalidade da sanção**.

No **âmbito fiscal**, por um lado, isto, em regra, não ocorrerá, em especial porque as sanções usuais do sub-ramo, as multas pecuniárias, não são cobradas pela Administração, em uso de auto-executoriedade.

Por outro lado, o que, ainda hoje, podemos observar é que a doutrina e a jurisprudência tendem a afastar do meio tributário medidas de polícia que seriam normais se fossem adotadas em outros ramos ⁵⁰⁹.

Aceita-se, por exemplo, sem questionamentos, a interdição de um estabelecimento comercial porque este fez perigar a salubridade pública, ou o meio ambiente, ou a segurança ⁵¹⁰, mas se o prejuízo ao bem comum se der através da tributação, a tendência é a de rejeição da medida de polícia ⁵¹¹.

que punem o descumprimento da obrigação principal; as que sancionam aos que desobedeceram deveres de polícia são usualmente chamadas de “formais” ou “isoladas”.

⁵⁰⁹ Doutrinadores de escol como **Brito Machado** (*Sanções políticas ...*, cit., ..., págs. 49 a 54), tomando sanções, tais como a interdição de estabelecimentos ou apreensão de mercadorias, como “sanções políticas”, entendem que estas são inconstitucionais, pela simples razão de, segundo o autor, atentarem contra a liberdade de iniciativa econômica, esculpida no art. 170, parágrafo único da CRFB/88.

⁵¹⁰ Como registra **Álvaro Lazzarini** (cit., ..., págs. 197 e 198), as sanções de polícia, embora variada nas espécies, iniciam-se pela conhecida multa e vão aumentando, após, no rigor, chegando a sanções tais como: interdição de atividade, fechamento de estabelecimento, demolição de construção, etc. Da mesma forma, **Ramón Parada** (cit., ..., págs. 502 e 503), entende que a maior parte das leis administrativas atribuem à Administração a competência de impor determinadas sanções, que normalmente consistem em multas, mas que podem ser também de outra natureza, como “*el cierre de establecimientos o empresas, suspensión de funciones, privación de permisos, etc.*”

⁵¹¹ Não se pode perder de vista que a penalidade é aplicada aos “infratores” (que necessitam alterar a sua conduta) e não ao conjunto de “contribuintes”, como a tributação.

O art. 56 do Código de Defesa do Consumidor, por exemplo, determina as seguintes sanções: multa, apreensão do produto, inutilização do produto, cassação do registro do produto junto ao órgão competente, proibição de fabricação do produto, suspensão de fornecimento de produtos ou serviços, suspensão temporária de atividade, revogação de concessão ou permissão de uso, cassação de licença do estabelecimento ou atividade, interdição total ou parcial de estabelecimento, de obra ou atividade, intervenção administrativa ou imposição de contrapropaganda.

Pouco importa se, por vezes, o dano à justa tributação seja até mais genérico, abrangendo toda a coletividade, prejudicando um âmbito alargado de indivíduos, atingindo a efetividade das mais essenciais funções estatais.

Quando um “corrupto” odiosamente desvia dinheiro público, imediatamente acende à mente dos administrados o sentimento de repulsa; a sensação de que milhares de pessoas serão prejudicadas (milhares de cidadãos que necessitam do atendimento em postos de saúde ficarão indiretamente afetados; crianças ficarão relativamente com menos escolas, etc.). Porém, se o mesmo numerário deixa de estar disponível para a prestação de serviços públicos, por meio da “sonegação de impostos”, embora a conduta possa da mesma forma constituir crime, **o sentimento de repulsa é por demais minimizado** ⁵¹².

É importante observar que, na formatação dos tipos, ramos como o Direito Penal, repousam em valores fundamentais, primeiro formados na realidade social – como afirma **MIZABEL DERZI**: “*Espécies de delito podem ‘impor-se’ ao legislador, como dele ‘exigir’ a desincriminação*” ⁵¹³.

Entretanto, no Direito Tributário, **o artificialismo é evidente**, ou seja, na maior parte das vezes, é a lei que imporrá criativamente um novo tributo, que surge em função das necessidades de caixa do Estado, e não espontaneamente, na realidade social ⁵¹⁴.

Por outro giro, como vimos, no Estado Social Tributário de Direito, descabe distinguir a **atividade estatal dita “agressiva”, da promoção do bem comum**.

O que acontece é que na prestação de serviços públicos, verifica-se diretamente o oferecimento de utilidades, e na atuação dita “agressiva”, se obtêm, de forma oblíqua, a “prestação” de uma utilidade.

Ou o Estado simultaneamente “agride” e “presta” o seu serviço, como por exemplo, quando obriga a edificação em terrenos baldios, ou obtém os seus meios de forma “agressiva”, para em um momento posterior, prestar o seus serviços.

⁵¹² Como registra **Zelmo Denari** e Paulo José da **Costa Júnior** (*Infrações Tributárias e Delitos Fiscais – 3ª ed.*, São Paulo, Ed. Saraiva, 1998, págs. 85 e 86): “... é público e notório que os delitos fiscais ostentam baixo índice de reprovação social”. Reproduzindo a fala de **Hanya Ito**: “... até porque, em seu íntimo, o contribuinte que assim procede não se convence da legitimidade da pretensão estatal, nela muitas vezes vendo uma forma de o Estado apropriar-se de bens que não lhe pertencem”.

⁵¹³ Cfr. **Mizabel Derzi**, *Direito Tributário* ..., cit., ..., págs. 42 e 43.

⁵¹⁴ Cfr. **Mizabel Derzi**, *Direito Tributário* ..., cit., ..., págs. 42 e 43.

Desta forma, a dita “atuação agressiva” e a “constitutiva” são, em verdade, apenas dois aspectos da mesma atuação de **promoção do bem comum**. E é nessa sua “faceta agressiva” que o Estado faz uso de seu **Poder de Tributar**.

Exatamente por este “artificialismo”, e por esta relação “obliqua” com a prestação de utilidades públicas, é que o **juízo de reprovabilidade** da sociedade por sobre condutas evasivas ou elisivas é minorado, e a nocividade dessas condutas, usualmente, só se fazem sensíveis, na comunidade, por suas conseqüências, ou seja, quando os tributos são majorados ou quando o Estado perde a sua capacidade de prestação.

Em verdade, como lembra **BOBBIO**⁵¹⁵: “A maior parte dos homens tem a memória fraca quando não se trata das próprias feridas”. Quando um ato administrativo ilegal, por exemplo, não ofende diretamente aos seus interesses, mas, ao contrário, o favorece, ou mesmo quando um cidadão individual obtêm uma vantagem ilícita através de uma ilegalidade, enfraquece-se o pressuposto sobre o qual fundou-se o instituto da “justiça administrativa”, que foi instituída, em suas origens, para tutelar o cidadão contra as ilegalidades da Administração.

Por outro giro, no passado, métodos tendenciosos e portadores de **soluções apriorísticas** foram traçados para o Direito Fiscal.

Em um primeiro momento, os juristas pleiteavam uma interpretação preconceituosa, que se traduzia na máxima: **in dubio contra fiscum**. Em dúvida, a interpretação da norma tributária era contra o poder público e favorável ao contribuinte.

De Roma até o surgimento do Estado de Direito, o patrimônio público se confundia com o patrimônio privado do soberano e o tributo não encontrava a sua razão de ser no interesse coletivo, mas no sustento e proveito próprio dos governantes.

O Fisco possuía poderes absolutos e agia contra os seus devedores com dureza, e o tributo representava algo que os vencedores exigiam dos povos vencidos, dos estrangeiros e das classes inferiores.

O tributo se apresentava com **caráter odioso**, traduzindo-se em humilhação a quem o pagava. E assim, a repulsa à figura irradiava os seus efeitos para a interpretação das normas tributárias, tidas como abusivas ou punitivas⁵¹⁶.

⁵¹⁵ Cfr. **Norberto Bobbio**, *O Futuro da Democracia* - ..., cit., ..., págs. 104 e 105.

⁵¹⁶ Cfr. **Ribeiro de Moraes**, cit., vol. II, ..., pág. 206. Registra o autor a máxima encontrada em Modestino (livro 10, XLIX – De Jure Fisci, 14: *non puto delinquere eum Qui dubiis quaestionibus contra fiscum facite responderit*). O princípio teve grande ressonância na época da Revolução Francesa, justamente pela reação contra os abusos do absolutismo monárquico.

Segundo o Prof. **Soares Martínez** (cit., ..., págs. 134 e 135), Modestino formulou a regra em meados do século III, já depois da Constituição de Carcarala de 212, que alargou o *direito de cidade* a todos os habitantes do Império. Registra que, não parece ter contemplado uma tributação ligada a uma *nota captivitatis*, alheia a cidadania, à comunidade politicamente ativa, e, também, não parece que a tributação romana fosse, à época, em termos absolutos, arbitrária e gravosa (ou mesmo superior à atual, em países modernos).

Nessa direção, pretendeu-se também aplicar às normas fiscais, o princípio da odiosa restringenda, devendo ser **restritiva** a interpretação das leis fiscais ⁵¹⁷.

Já no **Estado Social Tributário de Direito** não se encontram justificativas para tais tendências, uma vez que o tributo é fonte prioritária, ou quase exclusiva, de recursos públicos, indispensável para o funcionamento dos serviços públicos, suporte inarredável da realização dos fins sociais e do bem comum.

Da mesma forma que na interpretação das leis tributárias, **adota-se, uma postura preconceituosa e restritiva para com as medidas de polícia fiscal.**

Como já afirmava **OTTO MAYER**, “o direito está cheio de destroços de épocas anteriores” e cumpre aos juristas, com isenção e imparcialidade, desnudar essas seqüelas e proporcionar o entendimento do direito, à luz da situação atual vigente.

6.7.2 - A norma sancionadora

Não caberia no presente trabalho aprofundarmos a questão do **ilícito tributário**, porque o intrincado tema, que comporta trabalhos exclusivos e de fôlego, extrapola os objetivos que traçamos para essas curtas linhas. Porém, para que possamos inserir a questão das **sancões de polícia** no estudo das manifestações do Poder de Polícia Fiscal, devemos tecer algumas singelas considerações.

Estudando a **estrutura da norma jurídica**, tomando a lição de **MIGUEL REALE** ⁵¹⁸, podemos verificar dois tipos primordiais de normas jurídicas: as **normas de organização** e as **normas de conduta**.

Como afirma o renomado professor, na realidade, as primeiras têm caráter instrumental, visando à estrutura e funcionamento de órgãos, ou à disciplina de processos técnicos de identificação e aplicação de normas, e as segundas tem, como objetivo imediato, a disciplina de comportamentos de indivíduos.

Como registra **Augusto Becker** (cit., ..., pág. 101), mesmo dentre doutrinadores de renome ainda se encontram adeptos da interpretação restritiva, como **A.D. Giannini** (*I Concetti Fondamentali di Diritto Tributario*, Torino, 1956, págs. 39 e 40', citado por Becker), para quem as normas que instituem tributos não têm a mesma elasticidade das demais leis e, daí, devem ser interpretadas restritivamente.

⁵¹⁷ Cfr. **Soares Martínez**, cit., ..., págs. 133 e 134. Como explica o professor, não se confunde o princípio *in dubio contra fiscum*, que pressupõe dúvidas de interpretação, com o princípio da interpretação restritiva, de aplicação permanente às normas fiscais (seja duvidosa ou não a sua interpretação). Ambos são freqüentemente confundidos, porém, de um modo geral, rejeitados pela mais recente doutrina tributária.

⁵¹⁸ Cfr. **Miguel Reale**, *Lições Preliminares de Direito*, 22^a ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1995, págs. 93 a 104.

Tomando as normas de conduta que têm por destinatário os administrados, podemos dizer que elas se estruturam de maneira binada, articulando dois elementos: **hipótese** (antecedente) e **dispositivo** (conseqüente) – “se H é, D deve ser”.

Acontece que, diante da liberdade do homem, em toda a regra de conduta há a “alternativa” do adimplemento ou da violação do dever. E precisamente porque o legislador condena a violação do ordenamento jurídico é que ele impõe uma **sanção**, sem poder deixar de considerar a liberdade de opção do destinatário ⁵¹⁹.

Por conseguinte, a regra jurídica se desdobra em duas normas que se conjugam e que se complementam: “**se H é, então D deve ser**” e “**se não D, então S deve ser**”.

Assim, se não verificado o atendimento ao dispositivo da norma (D), a fim de se preservar o valor da hipótese (H), deve incidir a sanção (S) ⁵²⁰. Temos, assim, na hipótese da norma sancionadora, um fato que se consubstancia no descumprimento de um dever jurídico previsto no conseqüente da outra norma.

Voltando, pois, para o Direito Fiscal, o que observamos é que o **descumprimento da norma de incidência tributária** ou **da norma que veicula a imposição de deveres de polícia**, ou seja, o desatendimento ao previsto no conseqüente das referidas normas, são as hipóteses das normas sancionadoras (**infração**), que descrevem, por sua vez, em seu conseqüente, uma **sanção** ⁵²¹.

Assim, aplica-se aspectos similares aos das normas de incidência tributária às normas sancionadoras. Apresenta-se o **antecedente** da referida norma com o seu

⁵¹⁹ Daí, **Miguel Reale** (*Lições ...*, cit., ..., pág. 102) afirma que a condicionalidade da regra de conduta não tem apenas um aspecto lógico, mas apresenta um **caráter axiológico**, uma vez que nela se expressa a objetividade de um valor a ser atingido, e, ao mesmo tempo, se salvaguarda o valor da liberdade do destinatário, ainda que para a prática de um ato de violação. Assim, para o autor, “*toda a eticidade do Direito brilha nessa estrutura lógica e axiologicamente binada da norma jurídica, que, a um só tempo, afirma a objetividade de um dever e salvaguarda a subjetividade de um poder*”.

⁵²⁰ Dessa forma, **Miguel Reale** (*Lições ...*, cit., ..., págs. 102 e 103), ao contrário da doutrina de Kelsen (que só considerava jurídica a norma que previsse sanção), entende que a concreta juridicidade só se realiza através da conjugação ou complementariedade das duas normas que se integram (em seus sentidos lógico e axiológico).

Esse também é o entendimento do jurista **Carlos Cossio** (*La Teoria Ecológica del Derecho – Su Problema e Sus Problemas*) citado pelo Prof. **Sacha Calmon** (*Teoria e Prática ...*, cit., ..., págs. 16 e 17). O Prof. **Cossio** chama de **endonorma** ao momento *H - D* e de **perinorma** ao momento *não D - S*. Como ressalta, as situações abrangidas são alternativas: cumprir a prestação, espontaneamente, ou submeter-se à sanção, entretanto, o principal no fenômeno jurídico é a normalidade, o acatamento espontâneo ao preceito legal.

Na mesma direção, o Prof. **Sacha Calmon** (*Teoria e Prática ...*, cit., ..., págs. 13 e 14) entende que as normas impositivas tem hipótese de incidência composta de fatos jurídicos lícitos e, por conseqüência, comandos que impõe *direitos e deveres* (relações jurídicas obrigacionais). As sancionantes são feitas de hipóteses de incidência que representam *atos ilícitos* e de conseqüências que consubstanciam, sempre, sanções (castigos, penas). [...] A norma sancionante, assim, para o autor, contém o poder dissuasório e punitivo que o Direito direciona àqueles que descumprem os deveres legais.

⁵²¹ Como afirma **Zelmo Denari/ Costa Júnior** (cit., ..., pág. 03): “*a infração, como um ‘prius’, é o evento cuja concreta ocorrência, em razão de sua nocividade social, deflagra a cominação do seu ‘posterius’, ou seja, a sanção*”.

aspecto material (conduta infrigente do dever jurídico), **aspecto espacial** (lugar onde ocorre a conduta) e **aspecto temporal** (instante em que se considera ocorrido o ilícito).

Da mesma forma, no **conseqüente** teremos o **critério pessoal**, com um **sujeito ativo** (aquele investido do direito de exigir a multa) e um **sujeito passivo** (infrator). Conforme a **espécie de sanção**, porém, teremos um **aspecto quantificador**, que pode se traduzir em um *quantitativo pecuniário*, em multas ou sanções pecuniárias, ou em *prestações de fazer ou não fazer*, como na cassação de regimes especiais de tributação, na apreensão de mercadorias, na interdição de estabelecimentos.

Em resumo, podemos verificar que o chamado **ilícito tributário** pode advir do descumprimento da **obrigação tributária “principal”** ou de **dever de polícia**. Sendo ambas restrições a liberdade ou propriedade dos administrados em prol do bem comum, de uma forma genérica, a sanção de polícia, aplicada pela Administração Tributária incide quando o administrado não cumprir os referidos “deveres jurídicos”. Temos, assim, como já assinalamos, **duas espécies de infrações tributárias**: infrações substanciais ou materiais, e infrações formais.

6.7.3 - Infrações objetivas e Infrações subjetivas

As infrações tributárias podem, ainda, se classificar em **infrações subjetivas** e **infrações objetivas**.

Subjetiva seria aquela que exige que o autor tenha operado com dolo ou culpa; por sua vez, objetiva seria aquela em que a vontade do infrator não necessita ser apurada, ou seja, independe da intenção do agente.

No meio fiscal, o **princípio geral** é o da **responsabilidade objetiva**⁵²², porém, a legislação tributária pode trazer expressamente infrações subjetivas.

Em perfeita sintonia com esse pensamento, o **art. 136 do CTN** declara o princípio da responsabilidade objetiva, mas admite disposições em contrário⁵²³. Como se extrai do artigo, realizados em pequena intensidade ou não realizados os efeitos do ato, a infração se reputa consumada pela ocorrência da hipótese prevista na lei. Em

⁵²² Nesse sentido, Gian Antonio **Micheli**, *Curso de Derecho Tributario*, trad. esp. de Julio Banacloche, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975, pág. 355.

Como assinala Manuel **Guerra Reguera** (*Condonación de Sanciones Tributarias y Principios Constitucionales*, Madrid, Ed. Marcial Pons, 1995, pág. 35): “*lo que menos importa al plantear la responsabilidad de las personas morales es precisamente la culpabilidad, y lo que más, la capacidad de soportar la sanción*”.

⁵²³ **Art. 136 do CTN**. “*Salvo disposição da lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”.

regra, pois, a infração fiscal é objetiva. Assim, para a tipificação do ilícito tributário a intenção do agente é, via de regra, irrelevante⁵²⁴.

Fugindo à regra geral do art. 136, a **legislação do IPI**, por exemplo, definiu três tipos dolosos: sonegação, fraude e conluio⁵²⁵.

Importantes conseqüências advêm da distinção, em especial, para a atuação da Administração Fiscal.

Nas **infrações objetivas**, cumpre à Fiscalização Tributária evidenciar apenas a materialidade do evento, cabendo a prova contrária ao suposto autor do ilícito.

Nestes casos, por afastar qualquer juízo de culpabilidade, quando a Fiscalização lavra um “Auto de Infração”, deve limitar-se a comprovar o nexo de causalidade existente entre a conduta e o evento antijurídico, ficando dispensada de provar o nexo introspectivo da vontade, ou seja, se o agente quis o resultado lesivo ou, de qualquer modo, agiu com imprudência ou negligência⁵²⁶.

Já nas **infrações subjetivas**, a Administração Tributária deverá, além de evidenciar a existência material do fato antijurídico, provar a presença do dolo ou da culpa, bem como o nexo de causalidade entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu⁵²⁷.

⁵²⁴ Como afirma o Prof. **Sacha Calmon** (*Teoria e Prática ...*, cit., ..., pág. 29): “ *O error juris infracional ou extra-infracional não deve ter cabida no Direito Tributário sancionatório. Se fosse permitido alegar a ignorância da lei fiscal, no caso a lei extra-infracional, estaria seriamente embaraçada a ação do Estado contra os sonegadores de tributos e aberto o periculum in mora. Seria um pretexto elástico a favorecer os experts antes que um imperativo de justiça em favor de supostos homens de bona fide. Oportuno lembrar Confúcio para quem os crimes eram, de regra, praticados pelos mais ‘expertos’ do que pelos ‘ignorantes’. O nemo consetur ignorare legem em tema de tributação não traduz necessariamente uma injustiça, se se sabe legislar e distinguir, assegurando-se ampla defesa ao sujeito passivo*”.

⁵²⁵ **Art. 71 da Lei n.º 4.502/64.** “**Sonegação** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente”.

Art. 72 da Lei n.º 4.502/64. “**Fraude** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou evitar ou diferir o seu pagamento”.

Como ensina Ruy **Barbosa Nogueira** (*Curso ...*, cit., ..., pág. 198), a sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal, enquanto a fraude impede o pagamento do tributo já devido.

Fora da seara do ilícito fiscal, temos a figura da “**elisão fiscal**”, que ao contrário dos ilícitos anteriores, pressupõe a não realização do fato gerador.

Art. 73 da Lei n.º 4.502/64. “**Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas, naturais ou jurídicas, visando os efeitos da sonegação ou da fraude”.

⁵²⁶ Cfr. **Zelmo Denari** e Paulo José da **Costa Júnior**, cit., ..., pág. 68.

⁵²⁷ Nesse sentido, também, **Barros Carvalho** (*Curso ...*, cit., ..., pág. 348). Como afirma o autor, o dolo e a culpa não se presumem, mas devem ser provados. Por isso, as **presunções** não devem ter admissibilidade no que tange às infrações subjetivas.

Independente da inviabilidade prática da produção dessas provas, que a utilização de **infração subjetiva** poderia trazer para o Fisco, cumpre lembrar que a responsabilidade subjetiva inviabilizaria a transferência da multa a terceiros (sub-rogação passiva das penalidades), e assim, a punição não poderia passar da pessoa do infrator ⁵²⁸. Ainda, seria irrealístico, como afirma **SACHA CALMON** ⁵²⁹, o Fisco ter de investigar as pessoas físicas que vivificam as sociedades para lhes imputar a devida punição.

Entretanto não haveria como consagrar a responsabilidade objetiva, sem o “amortecimento” proporcionado pela utilização do **Princípio da Boa Fé**. Por outro lado, ainda, torna-se necessário **garantir a confiança dos administrados na Administração Fiscal**.

E é nessa direção que, independentemente do cometimento da infração, não se pode admitir que um contribuinte que tenha agido em perfeita conformidade com as orientações recebidas da própria Administração Fiscal possa ser posteriormente penalizado.

Da mesma forma, um contribuinte que, em dúvidas acerca do procedimento a adotar, **consultou** o Fisco ⁵³⁰, dentro do prazo para pagamento do crédito tributário, não poderia, em respeito à Boa Fé e a Proteção da Confiança, ser punido.

Como pondera **PITANGA SEIXAS** ⁵³¹, não pode a autoridade fiscal induzir o contribuinte *a erro*, seja com uma orientação específica (**consulta**), seja, também, com uma orientação genérica (como nos **Pareceres Normativos**).

Exatamente dentro dessa lógica, o legislador brasileiro, em atenção ao Princípio da Boa Fé previu, no CTN, o **art. 100, parágrafo único**, determinando que a observância das normas complementares exclui a imposição de penalidades ⁵³², bem

⁵²⁸ Cfr. **Sacha Calmon**, *Teoria e Prática* ..., cit., ..., págs. 29 e 30.

⁵²⁹ Cfr. **Sacha Calmon**, *Art. 113* ..., cit., ..., pág. 326.

⁵³⁰ Cfr. **Pitanga Seixas** (*Princípios* ..., cit., ..., pág. 03): “Cabe ao Fisco, órgão da administração fazendária, a função de arrecadar os tributos que a legislação tenha instituído, **orientar os contribuintes como proceder corretamente para cumprir os seus deveres legais tributários, bem como todos os atos de administração tributária necessários para cumprir, também, os seus respectivos deveres legais**”.

⁵³¹ Cfr. **Pitanga Seixas**, *Princípios* ..., cit., ..., págs. 94 e 95.

⁵³² **Art. 100** do CTN. “São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”.

Parágrafo Único. “A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”.

como, afastou da incidência de penalidades o contribuinte que **consultou** o Fisco acerca de sua dúvida⁵³³.

Como frisou **SACHA CALMON**⁵³⁴, a resposta e demais atos administrativos são vinculantes para a Administração e livram o contribuinte da cobrança dos juros de mora, penalidade e correção monetária – “É que em meio ao ‘cipoal legislativo’ pode efetivamente o obrigado tornar-se confuso. Por isso, até mesmo as práticas reiteradas das autoridades passam a ter função excludente se induzem o contribuinte em erro”.

Cumpramos ressaltar que, dentro dessa mesma linha de idéias, também se reconhece a exclusão da penalidade pela **denúncia espontânea**⁵³⁵. Neste caso, ocorrendo a denúncia espontânea acompanhada do recolhimento do tributo, com juros e correção monetária, nenhuma penalidade pode ser imposta ao contribuinte.

Ainda, como **temperamento da responsabilidade objetiva**, temos os **art. 108, § 2º (equidade)** e **art. 112 (in dubio pro contribuinte)**⁵³⁶. Em casos especiais, conforme entende a doutrina e, por vezes, confirma a jurisprudência, a equidade vem sendo utilizada para o cancelamento de multas, quando o contribuinte agiu com evidente boa fé⁵³⁷. O entendimento nessa direção parte do pressuposto de que o § 2º do referido artigo proíbe a utilização da equidade para dispensa do pagamento de tributo, mas se manteve silente quanto as penalidades.

Não entendemos, porém, que a questão possa ser assim posta, de forma tão simples, pois o art. 111 do CTN manda interpretar literalmente a legislação que disponha sobre exclusão do crédito tributário (isenção e anistia), e, conforme o art. 180 do CTN, a anistia compreende exatamente o perdão de infrações. Ainda, o art. 150, §

⁵³³ **Art. 161 do CTN.** “O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de **juros de mora**, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das **penalidades** cabíveis e da aplicação de quaisquer **medidas de garantias** previstas nesta Lei ou em lei tributária”.

§ 1º. “Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês”.

§ 2º. “O disposto neste artigo **não se aplica** na **pendência de consulta** formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito”.

⁵³⁴ Cfr. **Sacha Calmon**, *Teoria e Prática ...*, cit., ..., pág. 32.

⁵³⁵ **Art. 138.** “A **responsabilidade** é excluída pela **denúncia espontânea** da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depende de apuração”.

Parágrafo Único. “**Não se considera espontânea** a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”.

⁵³⁶ **Art. 108 do CTN.** “Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I – analogia; II – os princípios gerais de direito tributário; III – os princípios gerais de direito público; IV – a equidade”.

§ 1º. “O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”.

§ 2º. “O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido”.

Art. 112 do CTN. “A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I – à capitulação legal do fato; II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão de seus efeitos; à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação”.

⁵³⁷ Nesse sentido, **Aliomar Baleeiro** (*Direito ...*, cit., ..., pág. 494); **Sacha Calmon** (*Art. 113 ...*, cit., ..., págs. 330 e 331). Na **jurisprudência**, podemos citar o Recurso Extraordinário n.º 55.906-SP do STF.

6º da CRFB/88 exige lei específica ou a lei que regule o tributo para anistia, remissão, isenção, etc. O art. 108 do CTN se refere a “integração” das normas tributárias, e daí, diante de lei expressa que comine sanção, não há como apelar para equidade. Porém, em alguns casos, a lei tributária que “institui” os tributos pode trazer normas que admitam e tornem possível a providência (por vezes abrindo margem de apreciação discricionária para o administrador público) ⁵³⁸.

Esse equilíbrio necessário entre discricionariedade, responsabilidade objetiva e equidade é comprovado no Decreto-Lei n.º 1.042, de 21 de outubro de 1969, bem como no antecedente Decreto n.º 14.648 de 1921 ⁵³⁹, que traziam normas que possibilitavam ao Ministro da Fazenda relevar as penalidades relativas a infrações de que não tenham resultado insuficiência no recolhimento de tributos federais, atendendo a erro ou ignorância escusável do infrator, quanto à matéria de fato ou à equidade em relação às características pessoais ou materiais do caso, inclusive ausência de intento doloso.

Como bem lembra **PITANGA SEIXAS** ⁵⁴⁰, este poder discricionário do gerente maior das finanças de anistiar ou relevar penalidades, por equidade, pode abrandar os rigores da lei fiscal, fazendo justiça concreta, em atenção a situações extremamente particulares do agente infrator ⁵⁴¹, em especial diante da existência de multas rigorosas, em cuja descrição legal não consta nenhuma falsidade ou fraude, mas mero erro de conduta do agente.

⁵³⁸ Como exemplo, podemos citar o art. 53 da **Lei estadual mineira n.º 6.763/75**:

Art. 53. [...] § 3º- “A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo”.

§ 4º - “O Secretário de Estado da Fazenda, antes da formalização da exigência do crédito tributário, poderá, conforme dispuser o Regulamento, determinar, de forma definitiva na instância administrativa, a redução ou não aplicação de multa”.

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

- 1) de reincidência;
- 2) de inobservância de resposta em decorrência de processo de consulta já definitivamente solucionada ou anotações nos livros e documentos fiscais do sujeito passivo;
- 3) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo”.

⁵³⁹ Cfr. **Pitanga Seixas**, *Princípios* ..., cit., ..., págs. 42 a 44.

⁵⁴⁰ Cfr. **Pitanga Seixas**, *Princípios* ..., cit., ..., págs. 44 e 45. Como bem assinala o autor, o **parcelamento de dívidas tributárias**, bem como a postergação do termo final do prazo de pagamento do tributo (**moratória**), permitem que a autoridade fiscal exerça um poder discricionário para atender a dificuldades financeiras excepcionais do contribuinte, em considerações de equidade, portanto.

⁵⁴¹ No Direito Tributário espanhol podemos encontrar a mesma figura na denominada “**condonación graciable de sanciones tributarias**”, regulada pelo artículo 89 – 2, da Ley 10/1985, que diversas polémicas vem suscitando. A respeito, **Guerra Reguera**, *Condonación de Sanciones Tributarias y Principios Constitucionales*, Madrid, Ed. Marcial Pons, 1995.

6.7.4 - A Responsabilidade Pessoal do Agente

O Direito Tributário disciplina relações entre o Estado Tributário e o contribuinte. Assim, nesse universo criado pelo Direito, de múltiplas pessoas jurídicas, a responsabilidade pelas penalidades é, em regra geral, do **contribuinte**.

Ainda, fruto da lógica tributária, em diversas situações, quando a lei expressamente disponha, a responsabilidade pode recair por sobre a figura do **responsável**.

Temos, desta forma que, em regra geral, a responsabilidade pelas penalidades é do contribuinte (aquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador) ou do responsável (aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, tem uma obrigação decorrente de disposição expressa de lei).

Entretanto, em determinadas circunstâncias, a responsabilidade pela infração deve ser **pessoal do agente que a praticou**, sem vincular o contribuinte ou sujeito passivo da obrigação tributária.

Imaginemos, por exemplo, que um agente tenha infringido a lei tributária se dirigindo, também, contra o representado, ou seja, além de descumprir os mandamentos do ordenamento jurídico tributário, tenha atuado em prejuízo do contribuinte, pessoa jurídica. Como afirma **ALIOMAR BALEEIRO**⁵⁴², seria demais punir o contribuinte quando este também é vítima da ação pessoal do agente.

E é por isto que, em diversas situações, a responsabilidade pela penalidade deve ser pessoal do infrator, e não do contribuinte, que também foi lesado. Atentos a esse problema, os legisladores do CTN cravaram o **art. 137**⁵⁴³.

Naturalmente, o contribuinte deve responder, se o agente atuar no exercício regular de administração, mandato, função, emprego, ou no cumprimento de ordem expressa de quem podia expedi-la. Nessa situação, não haveria porque afastar a responsabilidade dos contribuintes.

Por outro giro, cumpre ressaltar que a responsabilidade do agente é pessoal apenas no que diz respeito às penalidades, ou seja, o contribuinte continua responsável

⁵⁴² Cfr. **Aliomar Baleeiro**, *Direito ...*, cit., ..., págs. 494 e 495.

⁵⁴³ **Art. 137 do CTN.** “A responsabilidade é pessoal do agente;

I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem; b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas “.

pelo tributo devido. Quem devia o tributo e continua a devê-lo é o contribuinte. A responsabilidade pela infração é que pode ser pessoal do agente infrator.

6.7.5 - Ilícitos Tributários e Crimes Fiscais

Como corretamente afirma **BARROS CARVALHO**⁵⁴⁴, o comportamento violador do dever jurídico, no campo fiscal, pode revestir as características de mero **ilícito tributário**, ou mesmo de **crime fiscal**.

Dessa distinção, podemos verificar que, se por um lado os crimes fiscais estão subordinados aos princípios, institutos e formas do **Direito Penal**, por outro, os ilícitos tributários, de caráter não penal, se submetem aos do **Direito Administrativo**.

Na verificação dos crimes fiscais interessa a antijuridicidade e a culpabilidade (imputação do resultado delituoso à participação volitiva do agente), e por essa razão, sem dolo ou culpa, a conduta não é passível de punição. De forma diferente se passa a coisa no ilícito tributário, onde, via de regra, a aplicação da sanção independe da intenção do agente.

Por outro giro, como salienta **ZELMO DENARI**⁵⁴⁵, os crimes fiscais em nada diferem, no plano ontológico, dos ilícitos tributários, ou seja, trata-se da mesma sorte de violação das normas jurídicas tributárias, materiais ou formais, qualificadas pela exacerbção da nocividade das respectivas condutas.

Em verdade, o que ocorre é que, se a infração é gravemente ofensiva aos interesses da coletividade e causa repulsa social, usualmente essa passa a integrar o **Direito Penal**, caso contrário, se mantém nos limites do **Direito Administrativo Fiscal**, regendo-se pelos seus princípios, sendo aplicada pela autoridade administrativa competente.

O **critério distintivo assenta-se no tipo de sanção imposta**. Os ilícitos tributários são punidos com sanções objetivas, em regra de natureza patrimonial, podendo também afetar a atividade industrial, comercial ou profissional do infrator, enquanto que os crimes fiscais são punidos com sanções subjetivas, no mais das vezes, privativas de liberdade⁵⁴⁶.

⁵⁴⁴ Cfr. **Barros Carvalho**, *Curso ...*, cit., ..., págs. 344 e 345.

⁵⁴⁵ Cfr. **Zelmo Denari/ Costa Júnior**, cit., ..., pág. 12.

⁵⁴⁶ Nesse sentido também, dentre outros, **Nuno de Sá Gomes** (*Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal*, Lisboa, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, 1997, pág. 94); Fernando **Perez Royo** (*Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986, págs. 9 a 12); **Micheli** (cit., ..., págs. 342 e 343).

Trata-se, na verdade, de **mera questão de política criminal**, ou seja, basta converter o tipo administrativo em tipo penal. Quando as normas fiscais são sancionadas com penas restritivas ou privativas de liberdade, elas saltam para a província do Direito Penal, caso contrário se mantêm unicamente no campo do Direito Fiscal.

Entretanto, se é verdade que qualquer infração tributária pode ser convertida em crime fiscal, através da edificação de um “tipo penal”, esta conversão não é possível, quando se tratar de **infrações civis de caráter reparatório**, punidas com multa de mora, sob pena de violação do princípio constitucional do não-cárcere, previsto no art. 5º, LXVII, da CRFB/88, que determina que não haverá prisão civil por dívidas⁵⁴⁷.

Como observa **ANGELO DUS**⁵⁴⁸, as sanções penais se distinguem das sanções de cunho administrativo (e civil), entre outras razões, porque estas não são conversíveis em “penas restritivas da liberdade pessoal” e também porque são aplicadas exclusivamente por órgãos da Administração Pública.

Quanto a primeira razão, como se sabe, no Brasil, apenas se admite a prisão por dívidas para o depositário infiel e para quem desatenda a obrigação de prestar alimentos, portanto, de forma diversa que para a pena de multa (do Direito Penal, aplicável aos crimes fiscais), as sanções administrativas (e civis) não são conversíveis em penas restritivas da liberdade pessoal.

Quanto a esta segunda razão, cumpre reforçar que, a competência para aplicação das penalidades de cunho administrativo (e civil) pertencem aos mesmos órgãos encarregados da fiscalização e do lançamento tributário (Administração Fiscal), ao contrário dos crimes fiscais, que são aplicados, única e exclusivamente, pelo Judiciário.

No primeiro caso, toda a instrução da sanção administrativa (e civil) fica a cargo da autoridade administrativa fiscal, bem como a decisão acerca da aplicação da sanção. Ressalvada a possibilidade de recurso ao Judiciário, a questão se encerra aqui.

Por sua vez, os crimes fiscais apresentam, necessariamente, um outro trâmite, muito diverso. A *notícia criminis* é informada e elaborada pelos técnicos especializados da Administração Fiscal, e deve ser encaminhada ao Ministério Público, que fica encarregado de apresentar a denúncia, se assim entender (ou mesmo determinar outras averiguações). Por fim, a apreciação da aplicação da sanção deságua no Judiciário, que é, em última análise, quem aplica a sanção criminal.

ZANOBINI, além destas distinções supra, elenca as seguintes características das sanções administrativas, em contraposição com as sanções penais: consistem no pagamento de uma multa ou na privação de certos direitos ou faculdades (exceto a privação da liberdade); podem alcançar as pessoas jurídicas; não exigem o dolo ou a

⁵⁴⁷ Nesse sentido, **Zelmo Denari/ Costa Júnior**, cit., ..., pág. 83.

⁵⁴⁸ Cfr. **Angelo Dus**, *Teoria generale dell'illecito fiscale*, apud Zelmo Denari e Costa Júnior, cit., ..., pág. 13.

culpa, via de regra; não são conversíveis em pena de privação de liberdade; se transferem aos herdeiros; etc.⁵⁴⁹.

Cumpra lembrar que a sanção administrativa não nasce com a ocorrência do fato ilícito, como ocorre com a obrigação tributária (que nasce infalivelmente com a ocorrência do fato gerador), mas quando **emitida pela autoridade administrativa** na sua atuação de Poder de Polícia Administrativa Fiscal (quando esta lavra o Auto de Infração).

6.7.6 - Algumas particularidades do ilícito tributário

Em primeiro lugar, como já vimos, o elemento subjetivo, no ilícito tributário é, em geral, irrelevante, pouco importando o elemento intencional. Também já verificamos que no Direito Tributário Penal⁵⁵⁰ prevalece o princípio *in dubio pro infrator* (art. 112 do CTN).

No rol das particularidades do Direito Tributário Penal, acrescentamos a **retroatividade da lei nova benéfica**. No Direito Tributário, em geral, prevalece o Princípio da não retroatividade das leis, sendo que, mesmo que uma lei nova elimine a incidência de um tributo, ela não poderá retroagir e anular um crédito tributário regularmente constituído e os respectivos juros de mora e correção monetária. Todavia o mesmo não ocorre com as penalidades fiscais, desde que o ato ilícito não tenha sido definitivamente julgado ou a penalidade não tenha sido paga⁵⁵¹.

Uma outra particularidade do Direito Tributário Penal é a de que, ao contrário do Direito Penal Tributário, a **pessoa jurídica** (ou coletiva), com ou sem personalidade jurídica, **pode receber penalidades**, uma vez que a lei observa o patrimônio do infrator, e não a sua esfera pessoal de liberdade. Da mesma forma, contrariamente ao Direito Penal Tributário, a falta de pagamento da multa fiscal **não** tem o condão de se **converter em pena privativa de liberdade**.

Ainda, como sabemos, no Direito Penal Tributário, a pena não passa da pessoa do criminoso. Porém, no Direito Tributário Penal, via de regra, **admite-se a**

⁵⁴⁹ Cfr. **Garrido Falla**, *Tratado* ..., cit., ..., pág. 150.

⁵⁵⁰ A doutrina costuma separar, por razões didáticas, os ilícitos punidos pelo Direito Administrativo Tributário - **Direito Tributário Penal**, daqueles que configuram crimes ou contravenções - **Direito Penal Tributário**. Nesse sentido Ruy **Barbosa Nogueira** (cit., ..., pág. 192); **Ribeiro de Moraes** (cit., vol. II, ..., págs. 541 a 543); **Hector Villegas**, *Direito Penal Tributário*, trad., São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1974, pág. 129; **Zelmo Denari/ Costa Júnior**, cit., ..., págs. 08 a 17.

⁵⁵¹ Nesse sentido dispõe o **art. 106 do CTN**: "A lei aplica-se ao ato ou fato pretérito: [...]"

II - *tratando-se de ato não definitivamente julgado*: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática".

transmissibilidade da multa fiscal resultantes de infrações objetivas a sucessores civis ou comerciais ⁵⁵².

A final, cabe lembrar que, a **aplicação das sanções de polícia são efetuadas pela Administração Fiscal**, em ato administrativo e não jurisdicional, ao contrário das penas aplicadas aos crimes no Direito Penal Tributário. A função de aplicar e graduar a pena (se for o caso) pertence ao Fisco, o que não elimina a possibilidade do controle da legalidade pelo Judiciário.

6.7.7 - Alguns princípios informativos das infrações fiscais

Como tivemos a oportunidade de mencionar, no Direito Tributário, no que ele tem de específico, ou seja, nas normas de incidência tributária, cabe à lei definir os elementos essenciais do imposto. Esta é a tradução do que se chama **Princípio da Tipicidade Tributária**.

No que diz respeito ao Poder de Polícia Fiscal, já integralmente na seara do Direito Administrativo comum, também verificamos que o **Princípio da Legalidade** não tem a mesma pujança, tendendo os **tipos** a serem **mais abertos** do que os relativos às normas de incidência tributária.

A Constituição Brasileira de 1988, no que diz respeito às sanções de polícia, dentro dessa lógica, não previu qualquer agravamento da legalidade para as penalidades fiscais, e por isto, o princípio vigente nestes casos é o **Princípio da Legalidade** previsto no art. 5º, II da CRFB/88. Por sua vez, dispõe o **CTN**, em seu **artigo 97**, que as penalidades e as infrações devem ser estabelecidas por **lei**, da mesma forma que a dispensa ou redução de penalidades.

Sendo a infração tributária, em regra, objetiva, poderemos perceber que o legislador pode (e deve) abrir **margem discricionária** para o administrador fiscal fazer, em determinadas circunstâncias, a **dosimetria da sanção**, para viabilizar resultado de maior justiça no caso concreto.

Cabe tecer duas considerações. A primeira diz respeito ao fato de que seria impossível, como já vimos, o estabelecimento genérico de infrações subjetivas, em especial porque seria impraticável ao Fisco provar dolo ou culpa a cada infringência, e porque os já complicados e sofisticados mecanismos de controle fiscal exigem, cada vez mais, uma maior colaboração dos contribuintes, que, em verdade, detêm a massa significativa de informações, e o Estado não deve recolher senão um número mínimo de indicadores, minimizando a intervenção, sem qualquer pretensão de trazer para si o

⁵⁵² Cabe ressaltar, porém, que o STF não vem admitindo que o sucessor no negócio responda por multas punitivas, entendendo-as na responsabilidade pessoal do antecessor (cfr. STF Recurso Especial n.º 77.571-SP, *apud* Ribeiro de Moraes, cit., vol. II, ..., pág. 625).

controle genérico da atividade do contribuinte. Enfim, os mecanismos de controle necessários, nesta hipótese, seriam impraticáveis e onerosos para o Fisco e intoleráveis para a iniciativa privada.

A segunda consideração é a de que **a penalidade, em essência, não é um fim em si mesma**, mas uma maneira do Estado inibir ou evitar a evasão de tributos e proporcionar a justiça fiscal. O próprio exercício do Poder de Polícia só encontra fundamentos no interesse público que ele visa resguardar. Sendo assim, o que verdadeiramente interessa não é reprimir, mas garantir o interesse público.

Desta forma, a **eficácia da sanção de polícia** só pode ser medida pela intensidade com que esta proporciona a garantia do interesse público, no presente e no futuro, e não apenas no caso isolado em que ela é aplicada. Assim, só pode ser pelo seu potencial de proporcionar uma **mudança no comportamento do contribuinte** que uma penalidade pode ser considerada eficaz. Por isso, não seria adequado penalidades estabelecidas legalmente de forma fixa e invariável, absolutamente distantes do caso concreto e que impossibilitassem uma atuação administrativa eficaz da Fiscalização Tributária.

Assim, podemos fixar alguns pontos:

- a) não há infração ou penalidade sem **lei anterior** que assim estabeleça, estando o Executivo impossibilitado de criar pela via regulamentar tais figuras;
- b) **a lei pode abrir margem discricionária** a Administração Fiscal, desde que estabeleça um **limite** para a sanção, caso contrário estar-se-ia delegando ao Executivo a criação da penalidade, em afronta a legalidade;
- c) a verdadeira **missão finalística da Fiscalização Tributária** é a de garantir e assegurar a **justa tributação, presente e futura** (e não apenas, pontualmente, o maior fluxo de recursos, como usualmente se pensa);
- d) a eficácia da atuação do Fisco, em sua feição sancionadora, só pode ser medida pela sua condição de induzir e proporcionar a **mudança do comportamento de contribuintes** useiros da prática da evasão fiscal;
- e) a atuação da Fiscalização Tributária **não pode ter por objetivo a penalização de enganos ou equívocos** dos contribuintes;
- f) **multas não são receitas derivadas desejadas pelo Fisco**, mas decorrências do descumprimento de deveres tributários (o ideal seria a não ocorrência das penalidades, com todos os deveres tributários rigorosamente cumpridos).

Assim, retornamos ao desafio: não se consegue uma atuação eficaz do Fisco, sem se abrir margem discricionária, dentro de balizas bem definidas, que proporcione a justiça no caso concreto e a condição de se obter a mudança dos comportamentos habitualmente lesivos.

Não podemos imaginar, por exemplo, a inexistência das penas de **advertência** em algumas legislações, que ao contrário, obrigam o agente do Fisco a aplicar, tão logo detectem, severas penalidades. Menos razoável, nos parece, a aplicação de **penas severas**, amostrais, **sem qualquer gradação** (no máximo, o que encontramos, em algumas legislações, é uma agravante pela reincidência).

Vejam, uma situação, como exemplo, que, porém, ocorre todos os dias: X, comerciante de um determinado segmento “S”, vem, como todos os contribuintes daquele setor, utilizando-se de práticas evasivas usuais no segmento “S”. O Fisco, por haver recebido uma denúncia, detecta a sonegação e aplica as penalidades que, via de regra, são muito severas. O resultado dessa ação isolada, por vezes, é a de que X, agora, se não teve de encerrar as suas atividades, necessita sonegar mais do que os seus concorrentes para recuperar o seu “prejuízo relativo”, uma vez que, no segmento econômico em que atua, X foi o único autuado. Neste singelo e simplista exemplo, podemos verificar que a sanção, não trabalhou em prol da concorrência leal, como não foi eficaz para garantir a **justa tributação, presente e futura**.

Uma outra questão, que cumpre levantar, diz respeito ao fato de, se a instituição de infrações tributárias deve ou não observar o **Princípio da Anterioridade**, como previsto no art. 150, II, b da CRFB/88. A resposta, indubitavelmente, é não, ou seja, nada obsta que as penalidades fiscais sejam instituídas ou aumentadas no mesmo exercício financeiro em que forem cobradas, a partir da vigência da lei.

A solução não será a mesma no que diz respeito ao **Princípio da Retroatividade**. Na observância do art. 5º, XXXIX, da CRFB/88, que estabelece que “*não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal*”, a lei tributária que define a infração e comina sanção deve ser anterior ao fato ou conduta punível.

O Direito brasileiro, ainda, consagra alguns outros princípios informativos das infrações fiscais, que cumpre elencar: **Princípio da Ampla Defesa** (como se vê assegurado no art. 5º, LV da CRFB/88, que assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e os recursos a estas inerentes); **Princípio da Retroatividade Benigna** (a lei tributária de sanções mais graves não se aplica a infrações ocorridas antes de sua vigência, entretanto, tratando-se de *lex mitior*, a retroatividade é a regra); **Princípio da Interpretação Mais Favorável** (a lei tributária que define infrações ou comina penalidades deve ser interpretada, em caso de dúvida, da forma mais favorável ao acusado).

Não poderíamos deixar de mencionar aqui, o **Princípio da Proporcionalidade da sanção**, que visa impedir que o sistema sancionador se preste a finalidades que ultrapassem a repressão de condutas lesivas, ou seja, em análise final, que imponha a aplicação de sanções justas. Como é sabido, a aplicação de sanções não pode servir a finalidades alheias à repressão ponderada de condutas que ofendam ao interesse público e ao bem comum.

6.7.8 - Espécies de sanções de Polícia Fiscal

Quando uma conduta é contrária a um comando legal administrativo-tributário, ela será um **ilícito tributário**. A sanção jurídica, assim, é o processo de garantia daquele comando contido na norma jurídica.

Como vimos, a norma sancionadora tributária descreve no seu antecedente um fato que se quer punir, e no conseqüente a **sanção**. Por sua vez, como assinala o Prof. **OLIVEIRA ASCENSÃO**, as várias espécies de sanção não se distinguem entre si por traços estruturais ou por representarem específicas figuras jurídicas, mas distinguem-se pela **função que desempenham**⁵⁵³, ou melhor, função que preponderantemente desempenham, pois sempre haverá uma dosagem intimidativa ou mesmo afluiva.

Podemos, então, caracterizar dois grupos iniciais de sanções fiscais: as de cunho **compensatório** (civis) e as penas de cunho **punitivo** (administrativas). Tomemos, pois, as principais espécies de sanções usuais nas várias leis fiscais federais, estaduais e municipais⁵⁵⁴:

a) Sanções Civis

Tais sanções, no Direito Fiscal, constituem decorrência da impontualidade do devedor. Portanto, são mecanismos, **previstos na lei**, intimidativos, que visam assegurar o pontual pagamento do crédito tributário.

O atraso no pagamento da obrigação tributária, como lembra **RIBEIRO DE MORAES**⁵⁵⁵, passa, assim, a ser um fato economicamente desinteressante para o devedor impontual.

Trata-se de sofrimento infligido visando restabelecer uma situação de equilíbrio patrimonial, rompido pela ocorrência de um fato ilícito, ou seja, **visa reparar um dano patrimonial resultante do inadimplemento da obrigação tributária principal**, e daí, se circunscreve em seus efeitos à esfera patrimonial, sendo assim, compensatório.

Como bem ressalta **ZELMO DENARI**⁵⁵⁶, sabendo que se trata de obrigação pecuniária que visa reparar danos resultantes do inadimplemento de obrigação autônoma, cumpre admitir a sua **accessoriedade** no plano obrigacional. Assim, se

⁵⁵³ Cfr. **Oliveira Ascensão**, cit., ..., pág. 59. Para o autor, assim, as sanções podem ser: compulsórias, reconstitutivas, compensatórias, preventivas, punitivas.

⁵⁵⁴ Não podemos esquecer que, no Brasil, temos, apenas no Direito Fiscal, leis nacionais, leis federais, leis estaduais e leis dos milhares de municípios (todos com competência para "instituir" tributos).

⁵⁵⁵ Cfr. **Ribeiro de Moraes**, cit., vol. II, ..., pág. 575.

⁵⁵⁶ Cfr. **Zelmo Denari/ Costa Júnior**, cit., ..., pág. 71.

desaparece a obrigação principal, seja por nulidade, seja por prescrição, desaparece, da mesma forma a acessória.

As sanções compensatórias, independem de notificação ou interpelação da Administração Tributária e surgem *ex vi legis* pelo não pagamento do crédito tributário no prazo devido.

Temos nesse grupo, três tipos principais de sanções: **multas de mora, juros de mora e correção monetária.**

a1) Multas de Mora

Trata-se de multa que incide pela **falta de recolhimento de tributos ao Erário, nos respectivos vencimentos.**

Questão controversa é a atinente à sua natureza. A discussão acerca de sua natureza “punitiva” ou “compensatória” é acirrada. Sem nos atermos a profundidade que este debate requer, entendemo-las, contrastando com a jurisprudência que prevalece, como tendo **cunho compensatório.**

Como sustenta o **Supremo Tribunal Federal**, nas palavras do Ministro **CORDEIRO GUERRA**: *“a multa era moratória, para compensar o não pagamento tempestivo, para atender exatamente ao atraso no recolhimento. Mas, se o atraso é atendido pela correção monetária e pelos juros, a subsistência da multa só pode ter caráter penal”*⁵⁵⁷.

Segundo este entendimento, os juros de mora recompõe o patrimônio estatal prejudicado pelo atraso no recebimento do tributo e a correção monetária atualiza o poder de compra da moeda. A multa moratória, assim, sanciona o descumprimento das obrigações e deveres, coexistindo com a obrigação principal, com intuito “punitivo”. Portanto, na linha da doutrina e jurisprudência dominante, havendo denúncia espontânea ou mesmo em processos de falência, excluída estará a multa moratória, considerada, assim como “punitiva”⁵⁵⁸.

⁵⁵⁷ Cfr. **Recurso Especial n.º 79.625/SP, STF**, extraído de Sacha Calmon (*Art. 113 ... , cit., ...*, págs. 335 a 337). Desta forma, mais recente jurisprudência vem entendendo que as **Súmulas n.º 191 e 191 do STF**, que consagravam a exigibilidade pelo Estado de multas moratórias e a exclusão apenas das multas punitivas em falência, pelas razões expostas, não têm mais aplicação. Este entendimento, assim, afasta as multas moratórias da falência.

Conforme a **Súmula n.º 565 do STF**: *“a multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência”* (para o atendimento do disposto no art. 23 do Decreto-Lei n.º 7.661/45).

⁵⁵⁸ **Jurisprudência 1**: *“Inafastada a presunção de liquidez e certeza da Certidão de Dívida Ativa, é de se confirmar a sentença que julgou improcedentes os embargos. - A correção monetária é mera recomposição do poder aquisitivo da moeda. - Multa moratória tem caráter punitivo pelo não recolhimento do tributo no prazo legal. - As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária. Súmula n.º 45 do extinto TFR. - Apelação desprovida”*. (Apelação Cível n.º

Em nosso entendimento, acompanhando o Prof. **ZELMO DENARI**, as multas de mora não se confundem com as multas por infração. Enquanto estas são cominadas pelos agentes administrativos e constituídas pela Administração Pública em decorrência da violação de normas de conduta fiscal, aquelas são aplicadas em razão da violação de **direito subjetivo de crédito**⁵⁵⁹.

Como ensina **MESSINEO**⁵⁶⁰: “A sanção pode operar com base em dois pressupostos: ou porque foi violada a norma que, no interesse geral, impõe determinado dever, ou porque foi violado um direito subjetivo alheio garantido pela norma.... Em cada um dos casos a sanção tem caráter diferente: se no primeiro a finalidade é de restaurar o ordenamento jurídico violado, no segundo, sua finalidade é de restaurar o direito subjetivo que foi atacado”.

Como se vê, o que se busca com as multas de mora é restaurar o direito subjetivo do Estado, que nasceu com a incidência da norma tributária, e que foi lesado, sendo assim de caráter indenizatório, ao contrário do que usualmente vem-se considerando.

Vale a pena reproduzir, o voto vencido do Ministro **XAVIER DE ALBUQUERQUE**⁵⁶¹: “A multa chamada moratória tem, primeiro, caráter indenizatório e, segundo, não se destina apenas a reparar a mora, porque para isso, serviriam os juros moratórios. O Estado necessita dos recursos decorrentes da imposição tributária para prover aos seus fins a tempo e hora; se todos os contribuintes fossem negligentes e tardios no cumprimento de suas obrigações fiscais, ele não se repararia do prejuízo sofrido à custa de meros juros moratórios e, muito menos, de correção monetária, que apenas serve para exprimir por cifra diversa o mesmo valor intrínseco. A multa é indenizatória da impontualidade, pouco importando que ela dure um ano, seis meses ou seis anos. Ela é indenizatória da impontualidade, da falta do dever primário que tem o cidadão de acudir oportunamente, com sua contribuição aos fins do Estado, não se incompatibilizando, de forma alguma, com a correção monetária. São institutos distintos.

Enfim, vale registrar a posição do Prof. **MICHELI**, para quem a multa de mora tem caráter ressarcitório. Como afirma o Professor de Roma: “*La indemnización, en efecto, puede aparecer, bajo este punto de vista como no privada en eficacia coercitiva directa sobre la voluntad del sujeto pasivo, [...]*”⁵⁶².

367092 - Reg. n.º 97.03.021594-7 - Rel.ª: Juíza Lúcia Figueiredo. Apte.: Estofados Manflex de Mirassol Ltda. (ME) Apda.: União (Fazenda Nacional). 4ª Turma, 15-10-97 - TRF/3ª R.). In DOU - “Diário Da Justiça”, de 03-02-98 - Pág. 323.

Jurisprudência 2: “Empresa concordatária não possui direito ao privilégio fiscal de exclusão do pagamento de multa moratória concedido tão-somente às empresas em estado falimentar”. (AC n.º 97.04.36107-6/RS - Apte.: União Federal. Apdo.: Ind/ de Móveis Strada Ltda. Relator: Juiz Jardim de Camargo. 2ª Turma, 12-11-97 - TRF/4ª R.). In DOU - “Diário Da Justiça”, de 14-01-98 - Pág. 371.

⁵⁵⁹ Cfr. **Zelmo Denari/ Costa Júnior**, cit., ..., págs. 24 e 25.

⁵⁶⁰ Cfr. **Francesco Messineo**, *Manuale di diritto civile e commerciale*, Milano, Giuffrè, 1957, pág. 27, apud **Zelmo Denari e Costa Júnior**, cit., ..., pág. 24.

⁵⁶¹ Extraído de **Sacha Calmon** (*Teoria e Prática* ..., cit., ..., págs. 70 e 71), relativo ao mesmo **Recurso Especial n.º 79.625/SP, STF**.

⁵⁶² Cfr. **Micheli**, cit., ..., pág. 363.

Cumpra, ainda, com o perdão pelo pequeno corte, fazer algumas observações, em decorrência de alguns dispositivos legais das leis fiscais brasileiras.

Em primeiro lugar, ainda, vale ressaltar que, mesmo na direção apontada pela jurisprudência dominante e contrária ao nosso entendimento, o **pedido de parcelamento do débito** ou a **simples confissão do débito** não excluem a multa moratória. Para que, nos termos do art. 138 do CTN, a responsabilidade pela infração seja excluída é preciso que ocorra o pagamento do débito fiscal com os seus acréscimos e nem no simples pedido de parcelamento, nem na simples confissão, isto ocorre ⁵⁶³.

Em segundo lugar, **ocorrido o lançamento**, em qualquer de suas modalidades, **não há que se falar mais em denúncia espontânea**. Se houve o lançamento, constituiu-se o crédito tributário exigível e não há mais que se falar em denúncia espontânea. O não pagamento do crédito tributário, no prazo, configura típica mora, que merece ser apenada ⁵⁶⁴.

a2) Juros de Mora

O **capital** é um dos fatores de produção. O **juro** é o preço pago pelo devedor pela utilização desse fator; é a remuneração do credor privado por certo tempo de seu capital. Os juros são **moratórios** quando devidos em razão da impontualidade do devedor, sendo assim, a **compensação** pela impontualidade do devedor.

⁵⁶³ Jurisprudência 1: "1. A denúncia espontânea é uma exceção aberta ao devedor inadimplente, impedindo que ao auto-denunciante se aplique multa, desde que o recolhimento do tributo se dê de uma só vez, acrescido de juros e correção monetária. - 2. Parcelamento é forma de moratória individual. É uma faculdade concedida por determinadas autoridades e em casos excepcionais e não exime o devedor das cominações legais. - 3. Cancelado o parcelamento, pelo não pagamento das prestações, perfeitamente cabível a multa moratória, não podendo o contribuinte auto-denunciar-se. - 4. Agravo improvido". (Agravo de Instrumento n.º 95.03.034271-6 - Rel.ª: A Exmª Srª Juíza Marli Ferreira. Agte.: CAD Controle e Automação Digital Ltda. Agda.: União Federal (Fazenda Nacional). 6ª Turma, 04-08-97 - TRF/3ª R.). In DOU - "Diário da Justiça", de 10-09-97 - Pág. 72.607.

Jurisprudência 2: "Tributário. Parcelamento. Multa. Denúncia espontânea. Não caracteriza denúncia espontânea, com a finalidade de excluir a multa moratória, a *simples confissão de dívida*, assim como o *pedido de parcelamento de débito não substitui o pagamento a que se refere o artigo 138 do CTN*." (Ac. un. da 2ª T. do TRF da 4ª R. - AC 96.04.45707-1/SC - Rel. Juiz Jardim de Camargo - j. 23.10.97 - Apte.: Drogeria e Farmácia Catarinense S/A; Apda.: União Federal - DJU 2 17.12.97, p. 110.796 - ementa oficial). In Repertório "IOB" de Jurisprudência n.º 1/12004 - Março/1998 - Pág. 102.

⁵⁶⁴ Jurisprudência: "ICMS. Autolancamento. Recolhimento com atraso. Multa. Cabimento. Pretendida isenção pela denúncia espontânea (art. 138/CTN). Impossibilidade. Apelo improvido. Incorre na penalidade de multa prevista no art. 640, § 1º, I, do RICMS o contribuinte que, *depois de promover o autolancamento do tributo, o recolhe com atraso*, já que a *hipótese não configura denúncia espontânea* (art. 78 do RICMS), pois *nada havia para ser denunciado*, em virtude do próprio autolancamento, que tornava certo o *quantum* devido. Não recolher o tributo na época adequada é a principal infração tributária em matéria de ICMS." (Ac. un. da 5ª C. Civ. do TJ PR - AC 50.667-0 - Rel. Des. Fleury Fernandes - j. 03.12.96 - Apte.: Hugo Cini S/A Indústria de Bebidas e Conexos; Apda.: Fazenda Pública do Estado do Paraná - DJ PR 03.02.97, p. 103 - ementa oficial). In Repertório "IOB" de Jurisprudência n.º 1/10925 - Abril/1997 - Pág. 175.

Como vimos, sua aplicação é uma manifestação do Poder de Polícia Fiscal e eles decorrem de lei (**juros legais**), independentemente de interpelação.

Passado o prazo fixado para o pagamento do crédito tributário, do qual o contribuinte tem ciência prévia, independentemente de prova de prejuízo, automaticamente, o devedor incorre em mora, e daí, a incidência dos juros de mora a partir da data do vencimento, até a data do efetivo pagamento ⁵⁶⁵.

São juros cobrados visando a um ressarcimento, como na esfera civil, porém, não há como negar a sua dupla face, ou seja, a sua também presente **feição administrativa**, uma vez que, como já dissemos, são instituídos por lei, heteronomamente, devidos ao sujeito ativo Estado e são exigidos e cobrados mediante atividade administrativa vinculada.

Naturalmente, como se verifica, cumpre afastar a consideração de seu caráter como “puramente” civil, pois, sendo heterônomos, distam daqueles juros de mora convencionados pelas partes, debaixo do regime da autonomia da vontade

Como bem lembra o Prof. **SOARES MARTÍNEZ** ⁵⁶⁶, “um bem presente é mais valioso do que um bem futuro” e, assim, os juros de mora não representam um mal imposto ao violador, mas apenas um elemento da **recomposição do patrimônio do credor**.

Como assinala **RIBEIRO DE MORAES** ⁵⁶⁷, a lei presume que a conservação do dinheiro devido ao Estado, nas mãos do contribuinte impuntual, implica perda econômica para o Poder Público e, por isso, determina que seja paga esta indenização ao Erário.

Vale registrar que a questão mereceu disciplina específica no Ordenamento Jurídico brasileiro, sendo que, na lei geral tributária, os juros de mora são sempre **accessórios** e, diante da previsão do **art. 161, § 1º do CTN**, independem de lei das pessoas físicas para o estabelecimento de suas taxas, que diante da omissão do legislador tributário, ficam conforme o CTN, ou seja, à taxa de 1% ao mês.

Além das multas, assim, os juros de mora recompõem o equilíbrio afetado pelo inadimplemento no cumprimento da obrigação principal. Entretanto, ao contrário da multa de mora, serão calculados até a data do efetivo pagamento do tributo, ou seja, **são verificados por ocasião da liquidação da dívida** e incidem sobre o total do crédito tributário, ou seja, sobre o principal, multas e demais acréscimos.

a3) Correção Monetária

⁵⁶⁵ Nesse diapasão dispõe o **art. 161 do CTN** (já citado).

⁵⁶⁶ Cfr. **Soares Martínez**, cit., ..., pág.330.

⁵⁶⁷ Cfr. **Ribeiro de Moraes**, cit., vol. II, ..., págs. 577 e 578.

A **correção monetária** dos débitos fiscais foi instituída pela **Lei n.º 4.357, de 6 de julho de 1964**, e se refere a uma atualização periódica e automática dos débitos fiscais, tendo em vista os efeitos da variação do poder aquisitivo da moeda, de acordo com índices inflacionários.

Também, independentemente de qualquer interpelação da Fiscalização Tributária, surge em razão da lei e sanciona o inadimplemento do crédito tributário no prazo estabelecido. Seu objetivo é o de obstar a impontualidade do contribuinte, nos períodos inflacionários.

Difere dos juros moratórios, em essência, para os fins tributários, apenas pelo fato de dizer respeito às perdas atinentes ao processo inflacionário.

Trata-se de instrumento de identidade da moeda no tempo, aplicável tanto para correção de débito tributário, como para a correção de eventual repetição de indébito.

Ponto importante da referida lei é o encontrado em seu art. 7º, § 2º, do CTN, que determina que a correção monetária incide ainda que a cobrança seja suspensa por medida administrativa ou judicial, salvo se o contribuinte tiver depositado, em moeda, a importância questionada.

Isto posto, embora mantendo-a entre as sanções compensatórias, não podemos desconhecer que a prática verificada em períodos altamente inflacionários, de épocas anteriores, de verdadeira “indexação” genérica de preços, poderiam tentar-nos a retirá-las do âmbito das sanções e, tal como preconiza **BARROS DE CARVALHO**⁵⁶⁸, poderiam estas representar, tão somente, a atualização do valor da dívida, tendo em vista o problema inflacionário. Segundo o autor brasileiro, para o Direito, o resultado corrigido traduz apenas o valor atual da dívida, sendo o montante da correção parte do próprio objeto prestacional. Por esta razão, a dispensa da correção monetária do débito equivaleria à remissão, ou seja, ao perdão parcial da dívida tributária.

Hoje, apesar dos recentes abalos do início de 1999, em especial pelo declínio da espiral inflacionária, não assumimos tão tentadora posição.

b) Sanções Administrativas

Estão, aqui, as sanções com intuitos “punitivos”. Tomemos essa característica com os cuidados que o seu uso requer, como já mencionamos, pois a penalidade não é um fim em si mesma, e seu fundamento só encontra abrigo no fato dela servir para **intimidar** aqueles que, no futuro, se vejam tentados a praticar os ilícitos tributários.

Frisada essa sua característica, podemos verificar que a dosimetria da sanção administrativa, prevista nas leis, decorre, em especial, da avaliação feita pelo legislador

⁵⁶⁸ Cfr. **Barros de Carvalho**, *Curso ...*, cit., ..., pág. 353.

acerca da gravidade do dano ou do risco de dano para o Erário, ou seja, da consideração de sua própria finalidade. O que se verifica, assim, é a exclusão do caráter propriamente civil da obrigação que se deriva.

Aqui vale ressaltar que, ao contrário das penalidades compensatórias, as penalidades administrativas só podem ser aplicadas mediante **prévio procedimento constitutivo**, cujo ponto de partida, em regra, é a lavratura do **Auto de Infração**, ou seja, a tipificação da respectiva infração funciona como pré-requisito para a cominação da penalidade, ao contrário das multas de mora, que não dependem de constituição, sendo aplicadas pela Fiscalização Tributária *ex vi legis* ⁵⁶⁹.

É pois, da atuação da Fiscalização que surgem, em regra, as sanções, que são instituídas por lei e cobradas mediante atividade administrativa vinculada. Portanto, as sanções (administrativas) de Polícia Fiscal são de típica e inegável **feição administrativa** ⁵⁷⁰.

Das palavras do Prof. MICHELI, que é importante reproduzir, podemos depurar o nosso entendimento acerca da caracterização das sanções administrativas: *“He aquí por qué el legislador prácticamente há seguido una vía que justifica la construcción, por otra parte no pacífica, de un ‘tertius genus’ definido precisamente como sanciones administrativas cuyo contenido no es el resarcimiento del daño o la irrogación de ciertas penas criminales, sino la previsión de una consecuencia perjudicial para el transgresor para reaccionar contra la infracción de una norma que disciplina el ejercicio de una función administrativa”* ⁵⁷¹.

Passemos ao seu estudo, mesmo que brevemente.

b1) Sanções Pecuniárias

Este é o modo, por excelência, de punir as infrações à legislação tributária. Não nascem com a ocorrência do fato ilícito, como ocorre com a obrigação tributária (que nasce infalivelmente com a ocorrência do fato gerador), mas quando **emitida pela autoridade administrativa**, no exercício de seu Poder de Polícia Fiscal (quando esta lava o Auto de Infração).

⁵⁶⁹ Nesse sentido, também, **Zelmo Denari/ Costa Júnior**, cit., ..., págs. 24 e 25.

⁵⁷⁰ Nesse sentido **Barros Carvalho**, *Curso ...*, cit., ..., pág. 345. Como registra o Prof. **Soares Martínez** (cit., ..., pág. 339), a doutrina administrativista parece influenciar, na atualidade, a doutrina alemã, porém, conservando a forma dualista, tal como visualizamos (*Steuerstraftaten* punidas com penas e as *Steuerordnungswidrigkeiten*, punidas com as multas). Para **Ramón Parada** (cit., ..., pág. 510), em matéria tributária, a pena pecuniária conservou o seu caráter de sanção administrativa, compatível e absolutamente independente da penal ou da civil.

⁵⁷¹ Cfr. **Micheli**, cit., ..., pág. 352.

É, pois, da atuação da Administração Tributária que surgem as penas, que são instituídas por lei e cobradas mediante atividade administrativa vinculada, daí, a sua **feição administrativa**.

Em geral são fixadas: em valores percentuais sobre o valor do imposto devido; em percentuais sobre o valor da operação, do bem, da prestação, etc.; em valor fixo; em valores entre um limite máximo e um limite mínimo, cabendo ao aplicador dosá-la; etc.⁵⁷².

Cabe lembrar, por outro lado, que **o pagamento de penalidade não dispensa a exigência do tributo**.

No Direito Fiscal Brasileiro, se ocorre a infração, o Fisco pode cumular o valor do tributo, correção monetária, juros de mora e as penalidades intimidatórias. É que a função das penalidades fiscais não é compensatória do crédito como certas cláusulas penais do Direito Civil, que muitas vezes substituem o valor da obrigação, preavaliando as perdas e danos, mas cobrem a mora, a inflação e despesas judiciais de cobrança, ou são repressivas⁵⁷³.

Outra consideração importante diz respeito ao fato de que, no Direito Fiscal, nada impede o **concurso de sanções**. A regra geral, portanto, salvo previsão expressa das leis fiscais, é a de que **as penalidades cabíveis se somam**.

A cada ilícito corresponde uma sanção e nada impede que a lei tributária veicule, para um mesmo e único fato, diversas penalidades. Se, por exemplo, um contribuinte do ICMS for apanhado sem a respectiva nota fiscal que deveria acompanhar a mercadoria, por estar fugindo ao pagamento do imposto, o Fisco pode aplicar a penalidade pela falta de pagamento do imposto e, ainda, a multa isolada (pelo descumprimento do dever formal de emitir notas fiscais)⁵⁷⁴.

Além disso, cumpre assinalar que **não há** no Direito Fiscal um **limite máximo genérico** para o legislador fiscal estabelecer as penalidades⁵⁷⁵.

⁵⁷² Em Minas Gerais, a **Lei estadual n.º 6.763/75** apresenta as seguintes penalidades:

Art. 53 – “As multas serão calculadas tomando-se como base:

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado;

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte”.

⁵⁷³ Daí o porquê da previsão do **art. 157** do **CTN**: “A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário”.

Em Minas Gerais, a **Lei estadual n.º 6.764/75** dispõe:

Art. 53. [...] § 2º - “O pagamento de multa não dispensa a exigência do imposto, quando devido, e a imposição de outras penalidades”.

⁵⁷⁴ Em Minas Gerais, na **Lei estadual n.º 6.763/75**:

Art. 53. [...] § 1º. “As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal”.

⁵⁷⁵ Nesse sentido **Aliomar Baleeiro**, *Direito ...*, cit., ..., pág. 542. Como afirma o autor, existem multas, em nosso direito, de 300% ou mais sobre o valor do tributo devido. Não há um teto à penalidade, como traçou o art. 920 do Código Civil Brasileiro (até o limite do valor da obrigação).

O Prof. **SACHA CALMON**⁵⁷⁶ entende que as multas não podem chegar ao confisco, embora reconheça a dificuldade de se determinar qual seria esse montante. Em suas palavras: “A fixação das penalidades e os respectivos valores é atribuição do legislador. De modo específico inexistem limitações ou princípios condicionando-lhes o ‘munus’ punitivo, em tema tributário. Há todavia um princípio da Constituição proibindo o ‘confisco’. Conclui, daí, com base no art. 150, IV, que o confisco é genericamente vedado, exceto nos casos expressamente autorizados pelo constituinte.

Para o Professor, não seria o “simples ilícito fiscal” que poderia acarretar a incidência do confisco e perdimento de bens, mas as hipóteses eleitas para tipificar ilícitos penais que, além da sanção penal dirigida à liberdade do criminoso, trazem a pena de confisco direcionada aos seus bens, em virtude de lei específica, havendo dano ou enriquecimento.

Da mesma forma, o renomado professor entende que, quando a multa é tal que agride violentamente o patrimônio do cidadão contribuinte, caracteriza-se o confisco indireto e, por isso, é inconstitucional.

Com a devida *vênia*, não nos convencemos da tese supra acerca da vedação constitucional das multas confiscatórias, pois, o **art. 150, IV** da CRFB/88 **proíbe a utilização de tributos com efeito de confisco**, e isto nada tem a ver com **penalidades**. Como ressalta repetidamente a doutrina brasileira, não há como misturar as duas figuras, de tão distinta índole, e o art. 150, IV, trata de tributos – apenas de tributos – e em momento algum se refere a penalidades.

Por outro banda, nenhuma ofensa haveria ao art. 5º, LIV da CRFB/88⁵⁷⁷, como também afirma parcela da doutrina brasileira, pois, tanto os tributos, como as penalidades, decorrem - e só podem decorrer - de lei, e são exigidos, se por acaso não forem pagos, através do Judiciário, em regular processo legal de execução fiscal, também em estrita obediência à lei.

Retornaremos, um pouco à frente à controversa questão.

b2) Aprensões de mercadorias e de documentos

Não raro, várias leis fiscais estabelecem a **pena de apreensão de mercadorias** e (ou) **documentos**, em função das irregularidades que possam ser verificadas pela Fiscalização.

Também, por vezes, a lei tributária condiciona a devolução dos objetos ao pagamento do tributo devido, com as penalidades cabíveis, ou então, no caso do

⁵⁷⁶ Cfr. **Sacha Calmon**, *Teoria e Prática* ..., cit., ..., págs. 64 a 68; e **Sacha Calmon**, *Art.113* ..., cit., ..., págs. 331 a 333.

⁵⁷⁷ **Art. 5º, LIV** da **CRFB/88**. “Ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

contribuinte querer discutir a legitimidade do procedimento fiscal, exige fiança idônea ou o depósito do valor, com os seus acréscimos legais (inclusive penalidades pecuniárias)⁵⁷⁸.

Em primeiro lugar cumpre fazer uma distinção: a **apreensão de mercadorias** ou bens, por um lado e, por outro, a **apreensão de livros e documentos**.

Visualizamos, para a primeira modalidade de apreensão, uma série de finalidades que merecem considerações distintas: (1) para garantir o pagamento do débito tributário, (2) para municiar uma posterior perda da mercadoria ou bem para o Estado; (3) para possibilitar a fiscalização; (4) para servir comprovação do ilícito, quando a presença física destas seja necessário.

Já para a apreensão de documentos, só podemos alinhar duas finalidades: (1) possibilitar a fiscalização; (2) servir de elemento de prova, no caso de detectar-se qualquer infração ou crime fiscal. Não faria sentido o Estado pretender garantir o pagamento do débito com o valor econômico dos livros e documentos (que se assim fosse, seriam mercadorias ou bens) e muito menos seria interessante ao Estado apropriar-se dos livros e documentos do contribuinte.

Tomemos inicialmente a apreensão de livros e documentos. Em verdade, sinteticamente, dois são objetivos desta apreensão: para exercer o Poder de Fiscalizar ou para provar o ilícito ou crime.

Para o exercício do Poder de Fiscalizar, como vimos ao estudar o art. 195 do CTN, não têm aplicação disposições legais excludentes do direito de examinar livros e documentos comerciais (fiscais ou extrafiscais).

Assim, a apreensão provisória desses papéis tem como objetivo o exercício dos Poderes Investigatórios, e nada mais. Dissemos provisória, pois, como determina o art. 196, as diligências de Fiscalização devem ter um prazo máximo para a conclusão. Se ao Fisco se garante o Poder de Investigação e a lei tributária, em respeito ao art. 5º, II e art. 37, *caput* da CRFB/88, admite essa possibilidade, lícita será a apreensão provisória para estes fins.

Porém, não se trata de penalidade; não há ainda o ilícito e, portanto, não há que se falar em sanção – o que se quer é exatamente verificar se houve ou não a irregularidade.

Constatada a irregularidade ou crime, cumpre, então, verificar se os documentos e livros são necessários para fazer prova da irregularidade ou crime fiscal, ou se não o são.

⁵⁷⁸ Praticamente sem discordâncias, a doutrina fiscal lista a apreensão de documentos e mercadorias entre as penalidades tributárias: nesse sentido Ruy **Barbosa Nogueira**, cit., ..., pág. 203; **Barros Carvalho**, *Curso* ..., cit., ..., pág. 352; **Ribeiro de Moraes**, cit., vol. II, ..., pág. 572; **Brito Machado**, *Sanções* ..., cit., ..., pág. 49.

Se não for detectada irregularidade, ou se os mesmos não forem necessários como prova, a “apreensão” deve se encerrar imediatamente e os respectivos livros e documentos devem ser entregues, logo, ao administrado.

É importante ressaltar que qualquer apreensão deve ser precedida de um termo que mostre os propósitos do exame⁵⁷⁹, bem como discriminação detalhada, documento por documento, do que está sendo apreendido. Por outro lado, em atenção ao Princípio da Menor Intervenção no universo privado do contribuinte, cumpre ao Fisco recolher apenas aqueles elementos indispensáveis às verificações fiscais⁵⁸⁰.

Enfim, a **apreensão administrativa de documentos**, logicamente, não é penalidade, e é sempre provisória, uma vez que os documentos, ou são devolvidos, ou servirão de elemento de prova em processo administrativo ou judicial⁵⁸¹; não há, pois, privação dos livros e documentos por parte do Fisco, como penalidade⁵⁸².

⁵⁷⁹ Como assinala **Pitanga Seixas** (*Princípios ...*, cit., ..., pág. 54): “*Em sua função investigatória, as autoridades fiscais podem examinar todos os documentos mantidos pelo contribuinte, no estabelecimento em que devam ser arquivados, somente podendo retirá-los através de um auto de apreensão, onde deverão estar relatados os motivos que levaram à apreensão dos mesmos*”.

⁵⁸⁰ Nesse sentido, **Miranda Guimarães**, cit., ..., pág. 17. Como assinala o advogado e autor, “*abusa do poder de apreensão o fiscal que, para sua comodidade, apreende para ver, posteriormente, a indispensabilidade de documento ou coisa*”.

⁵⁸¹ Como destaca **Vitor Faveiro** (*A Forma Jurídica dos Factos Tributários*, apud **Pitanga Seixas**, *Princípios ...*, cit., ..., págs. 54 e 55): “*Ora, se as formalidades dos actos ou factos jurídicos de direito privado, na parte em que se referem ao objectivo da certeza, se reduzem normalmente à sujeição à forma documental, é o documento que nos aparece como meio probatório de maior valor no direito processual de tributação*”.

Da mesma forma, **Miranda Guimarães** (cit., ..., pág. 85) lembra que, em uma autuação por infração, deve haver demonstração de conexão da conclusão e sua fundamentação, daí, a ausência dos documentos comprobatórios da infração podem, inclusive, cercear a oportunidade de defesa por parte do contribuinte.

⁵⁸² Nesse sentido, a **jurisprudência**: AUTOS n.º 054.568-1/95 - MANDADO DE SEGURANÇA - Fiscalização Tributária - Apreensão de Documentação Fiscal da Empresa - Lavratura do T.A.D.O. - Legitimidade - Art. 195, do CTN.

Vistos, etc. [...] Bem demonstrou a autoridade apontada como coatora que o Fisco agiu dentro do seu direito/dever de atuação. Desnecessário qualquer mandado judicial para que o Fisco exerça a sua função fiscalizadora, se obrigados os contribuintes a manter e apresentar todos os livros e documentos da escrita comercial e fiscal. Se os Fiscais, no exercício do seu mister, encontraram documentos da escrita extrafiscal a indicar uma possível sonegação, **seria ilógico e absurdo que não os apreendesse**, caso em que **poderiam ser responsabilizados funcionalmente**. Haveria erro se não lavrado o Termo de Apreensão, Depósito e Ocorrência - TADO, mas ocorreu a lavratura. [...] **Não existe nenhum direito da impetrante em não ser fiscalizada**, mormente porque consta dentre os seus objetivos sociais o comércio. Não foi demonstrada qualquer arbitrariedade ou abuso do Fisco, que se ateu às normas de regência, legítima a apreensão de documentos, impertinente a jurisprudência trazida à colação pela postulante, que **não houve nenhuma apreensão de mercadoria, mas, tão só, de documentos**, que serão examinados no desenrolar do procedimento administrativo. Posto isto, indemonstrado qualquer ato abusivo, ilegal ou inconstitucional, perpetrado pela autoridade indicada na inicial e não havendo qualquer direito, muito menos líquido e certo a ser resguardado nesta via, **DENEGO A SEGURANÇA**.

Arcará a impetrante com as custas do processo, não havendo condenação em honorários em acatamento ao disposto nas Súmulas 512, do Supremo Tribunal Federal e 105, do Superior Tribunal de Justiça. P.R.I. Belo Horizonte, 12 de outubro de 1.995. Heloísa H.de Ruiz Combat (Juíza de Direito).

Jurisprudência 2: Súmula 439 do STF. “*Estão sujeitos à fiscalização tributária, ou previdenciária, quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação*”. (extraído da Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual, Minas Gerais, n.º 21, Janeiro a Março de 1996, págs. 50 a 53).

Embora a doutrina e as próprias leis tributárias tratem a apreensão sem quaisquer distinções, passemos em revista, agora, a **apreensão de mercadorias**.

As mesmas considerações que fizemos acerca da apreensão de documentos valem para a apreensão de mercadorias que visam possibilitar a fiscalização ou as que visam obter meios de prova em processo, quando a presença física das mesmas se faça necessário, ou seja, para servir de comprovação do ilícito ⁵⁸³.

Assim, nas hipóteses retro mencionadas, não há que se falar em penalidades e, não é de se causar estranheza a sua prática pela Administração Fiscal.

Qual a novidade da Administração, no exercício de seu Poder de Polícia proceder a apreensões? Pelo contrário, a doutrina administrativista brasileira mais consagrada a contempla como meio normal de atuação do Poder de Polícia ⁵⁸⁴.

Como ressalta o Prof. **HELIO LOPES MEIRELLES** ⁵⁸⁵, o ato de polícia é imperativo, obrigatório para seu destinatário, admitindo até o emprego de força pública, independentemente de autorização judicial. É o próprio atributo da coercibilidade do ato de polícia que justifica o emprego da força física quando houver oposição do infrator, com o cuidado de que essa violência se conserve nos limites da necessidade e proporcionalidade, da mesma forma que é este mesmo atributo que justifica a apreensão que tratamos, sem a necessidade de recurso a mandados judiciais ⁵⁸⁶.

Leading Case CAB vs. United Airlines, Inc. (542 F. ed. 394 7th Cir. 1976): o juiz relator, da Segunda instância da Justiça norte-americana, afirma que, embora limitada a privacidade de uma empresa à ação do órgão fiscalizador, é limitado ao propósito da investigação que deve ser declinado obrigatoriamente e, pelo que se depreende do 407 (e) do Federal Aviation Act, que tem disposição similar nos art. 955, 963, 964, 965, 966 e 967 do RIR/94, permite-se amplo, mas não ilimitado, poder (extraído da obra de **Miranda Guimarães**, cit., ..., pág. 88).

⁵⁸³ **Jurisprudência: Mandado de Segurança - Apreensão de Mercadorias - Possibilidade para identificação do Contribuinte - Critério**

“Tributário. Mercadorias. Apreensão. Possibilidade para identificação do contribuinte. Tributos. Não se objeta possa o fisco, respaldado que está em lei, submeter a apreensão a mercadoria transportada desacompanhada da nota fiscal para efeito de identificação do contribuinte, lavratura de auto e dar materialidade ao fato. Quando a **Súmula 323** do Colendo STF inadmite a apreensão de mercadorias como meio de forçar a cobrança, o intérprete não deve ir além do que ela quis dizer. O entendimento cristalizado naquela Excelsa Corte, como de resto nas demais Cortes do País, é o que admite a apreensão para os fins imediatos acima aludidos. Se, entretanto, o fisco obstina-se em permanecer na posse de bem alheio mesmo após conseguidas as providências identificatórias, aí sim, seu propósito resvala para o arbítrio, caracterizando-se como meio ilegítimo de coação para percepção de tributos.”

(Ac. un. da 2ª T. Civ. do TJ DF - AC 38.631/96 - Rel. Des. Getúlio Moraes Oliveira - j. 02.12.96 - Apte.: Distrito Federal; Apda.: Bom Preço Distribuidora de Alimentos Ltda. - DJU 3 30.04.97, p. 8.078 - ementa oficial). In Repertório “IOB” de Jurisprudência n.º 1/11115 - Junho/1997 - Pág. 272.

⁵⁸⁴ Cfr. **Bandeira de Mello**, *Curso* ..., cit., ..., pág. 407; **Lopes Meirelles**, cit., ..., pág. 101.

⁵⁸⁵ Cfr. **Lopes Meirelles**, cit., ..., pág. 100.

⁵⁸⁶ Obviamente, quando a lei assim dispuser. Nesse sentido, dispõe a **Lei estadual mineira n.º 6.763/75** (com grifos nossos):

Art. 42 – “Dar-se-á a apreensão de mercadorias quando:

I - transportadas ou encontradas sem os documentos fiscais;

II - acobertadas por documentação fiscal falsa”.

§ 1º - “Mediante recibo poderão ser apreendidos os documentos, objetos, papéis e livros fiscais que constituam provas de infração à legislação tributária”.

A questão, porém, assume outra feição, quando estamos diante de apreensões de mercadorias, com uma das duas outras finalidades que apresentamos.

Quanto à finalidade de municiar uma posterior perda da mercadoria ou bem para o Estado, trataremos no tópico seguinte. Quando a apreensão se deu **para garantir o pagamento de débito fiscal**, a questão merece outra ordem de considerações.

Em primeiro lugar, o **art. 5º, LIV, da CRFB/88**, dispõe que *ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal*.

Assim, o exercício do Poder de Polícia admite, em uma primeira consideração, a apreensão de mercadorias, mas não abre a possibilidade da retenção administrativa das mesmas, condicionada, a sua devolução, ao pagamento dos tributos (em um primeiro momento, o Estado se apropria do bem, ou seja, priva o administrado do bem, para só o devolver, em um segundo momento, se houver o pagamento de tributos).

Entendemos lícita a apreensão de mercadorias como meio de atuação do Poder de Polícia Fiscal, como mecanismo de viabilização da Fiscalização Tributária, mas não consideramos constitucional extrapolar estes limites, ou seja, enquanto a apreensão tenha se dado para possibilitar o exercício do Poder de Polícia, ela será lícita, pois de outro modo estar-se-ia negando a própria possibilidade do exercício do Poder de Polícia e estar-se-ia admitindo a possibilidade de danos a comunidade sem qualquer mecanismo de ação pelo Estado, o que seria absurdo.

Por outro lado, o Fisco dispõe de mecanismos próprios e específicos para proceder a execução dos débitos fiscais (CPC e Lei das Execuções Fiscais – Lei n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980) e mesmo para se acautelar contra eventuais danos ao Erário (Processo cautelar do CPC e Lei das Cautelares Fiscais – Lei n.º 8.397, de 6 de janeiro de 1992).

§ 2º - “A apreensão prevista no parágrafo anterior não poderá perdurar por mais de 8 (oito) dias, ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo 46, hipótese em que será fornecida ao contribuinte que o requeira cópia dos livros e documentos apreendidos”.

§ 3º - “Não será objeto de apreensão a mercadoria acompanhada de nota fiscal com prazo de validade vencido, ou com omissão de alguns requisitos, desde que se possa estabelecer perfeita identificação entre a mercadoria transportada e o documento acobertador, na forma prevista em regulamento”.

Art. 43 - “No caso da irregularidade da situação das mercadorias que devam ser expedidas por empresas de transporte ferroviário, rodoviário, aéreo ou fluvial, serão tomadas as medidas necessárias à retenção dos volumes, até que se proceda à verificação”. [...]

Art. 45 - “Da apreensão administrativa será lavrado termo, assinado pelo apreensor, pelo detentor dos bens que forem apreendidos, pelo depositário e, se houver, por duas testemunhas, na forma que dispuser o Regulamento”.

Art. 46 - “Os bens apreendidos serão depositados com o detentor, em repartição pública ou com terceiros”.

Parágrafo único - “A devolução dos documentos, objetos, papéis e livros fiscais será feita quando não houver inconveniente para a comprovação da infração, obedecido, quanto às mercadorias, o disposto no artigo seguinte”.

Nessa direção, o **Supremo Tribunal Federal** fixou o entendimento de que a penalidade de “apreensão de bens e mercadorias”, como meio coercitivo para o pagamento de tributos é inadmissível⁵⁸⁷.

Dessa forma, a apreensão de mercadorias somente é legítima e constitucional se feita para a investigação e comprovação de irregularidades, no exercício do Poder de Polícia Fiscal Investigatório, ou seja, não se admite a apreensão de mercadorias e bens como mecanismo de “reforço de cobrança”.

Encerrada a utilidade lícita, deve o Fisco liberar as referidas mercadorias e se utilizar dos meios legais de execução da dívida, não se justificando o procedimento, para compelir o contribuinte a saldar o débito⁵⁸⁸.

b3) Perda de bens

Como já vimos, é possível a apreensão de mercadorias para fins investigatórios e comprobatórios. A questão que agora se coloca é a de saber se a lei tributária pode estabelecer a **pena de confisco**, por infringência de norma tributária.

Inicialmente, cumpre mencionar que o **art. 5º, XLVI**, da **CRFB/88**, dispõe que a **lei** regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as *penas de privação ou restrição de liberdade, multa, perda de bens, etc.*

Assim, é possível o estabelecimento da pena de perda de bens, como por exemplo ocorre, em processos judiciais penais, com os instrumentos do crime.

Há que se considerar, porém, se a Administração Pública, com fulcro na lei, pode aplicar a pena de perda de bens, ou se esta só pode se dar por intermédio do Poder Judiciário.

⁵⁸⁷ **Jurisprudência: Súmula n.º 323 do STF:** “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”.

⁵⁸⁸ A **Lei estadual mineira n.º 6.763/75** dispõe:

Art. 47 – “A *liberação das mercadorias apreendidas* será autorizada:

I - em qualquer época, se o interessado, regularizando a situação, promover o recolhimento do imposto, multas e acréscimos devidos;

II - antes do julgamento definitivo do processo:

a - mediante depósito administrativo da importância equivalente ao valor exigido no Auto de Infração;

b - a requerimento do proprietário das mercadorias, seu transportador, remetente ou destinatário, que comprove possuir estabelecimento fixo neste Estado, hipótese em que ficará automaticamente responsável pelo pagamento do imposto, multas e demais acréscimos a que for condenado o infrator”.

Não raro podemos verificar em peças judiciais, a afirmativa de que o dispositivo supra, em abstrato, é inconstitucional. Naturalmente, esta afirmativa não procede, pois a apreensão é possível e a liberação das mercadorias se impõe, se durante uma investigação, por exemplo, o contribuinte quita todo o débito passível de ser apurado ou procede ao depósito administrativo. O que há de se verificar é se o intuito investigatório ou comprobatório se encerrou, pois, daí em diante, não se admite a manutenção da apreensão.

Como sabemos, a exigibilidade está presente nas decisões de polícia, ou seja, a Administração pode tomar decisões executórias sem a necessidade de se dirigir preliminarmente ao juiz para impor a obrigação ao administrado. Porém, o **art. 5º, LIV**, da **CRFB/88**, determina que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal.

Dessa forma, ao contrário do que se consolidou na doutrina⁵⁸⁹, somos forçados a acreditar que a cominação da **pena de perda de mercadoria pode ser tomada pela Administração**, se assim dispuser expressamente a **lei**, porém, diante do dispositivo constitucional, a lei tributária não pode abrir a auto-executoriedade para o Fisco, uma vez que a efetivação da pena, ou seja, a concretização da mesma, com a privação do bem, exige o devido processo legal, com oportunidade de defesa ao contribuinte, mesmo que em sede de embargos.

Um outro ponto, é o de que a pena de perda de bens deve guardar **proporcionalidade com a infração** e, assim, não entendemos possível a aplicação da mesma em simples falta de recolhimento de tributos, mas não vemos como considerá-la inconstitucional em fraudes tributárias, falsificações de documentos fiscais, etc. Por isso, a lei penal, por vezes, a estabelece em concussão, apropriação indébita, tráfico de drogas, fraude e sonegação, etc..

Não estamos com isso a dizer que a pena de perda de bens só tenha cabimento em tipos penais e muito menos que a sua aplicação depende da configuração de crime. Apenas afirmamos que a infração há de ser de maior gravidade⁵⁹⁰.

Dessa forma, a lei poderia estabelecer a pena, por exemplo, para o trânsito de mercadorias sem documentação fiscal, por parte de contribuinte, reincidente, contumaz infrator. A apreensão, no caso do exemplo, poderia se dar, enquanto mecanismo viabilizador da investigação e comprovação, embora a efetiva concretização da decisão que tivesse aplicado a pena de perda do bem dependesse de decisão judicial. Assim, não se justificaria a manutenção da apreensão como garantia do crédito fiscal, mesmo que o objeto da pena fosse o próprio bem apreendido, uma vez que a Administração não dispõe, no caso, de *privilege d'action d'office*.

⁵⁸⁹ Entre outros, **Sacha Calmon**, *Art. 113 ... cit., ...,* pág. 332; **Ribeiro de Moraes**, *cit., vol. II, ...,* pág. 572.

O Prof. **Sacha Calmon** (*Teoria e Prática ... cit., ...,* págs. 59 a 61) entende que exceto em casos de contrabando e descaminho, por se lastrearem em normas de Direito Penal, nos demais casos, o Estado não pode apropriar-se da “coisa alheia” com *animus* definitivo. Para o Professor, o fato de a mercadoria estar irregular, em termos fiscais, em tese, justifica a apreensão mas não a apropriação pelo Estado. Entende que, provada a propriedade, desfaz-se a presunção *juris tantum* de que a coisa é *nullius* ou *derelicta*, ou seja, as autoridades, lavrados os atos administrativos de lançamento e, sendo o caso, os Autos de Infração (multa), ficam obrigadas a devolvê-la, sob pena de a responsabilidade civil do Estado ser argüida procedentemente.

⁵⁹⁰ O Prof. **Micheli** (*cit., ...,* pág. 351), da Universidade de Roma, por exemplo, admite a pena de confisco (ou melhor, “**perdimento de bens**”), como pena excepcional, prevista pelo legislador para infrações especiais, onde a detração da coisa viabilize a finalidade de tutela do interesse público de aporte de ingressos fiscais.

Um outro ponto, quase sempre levantado pela doutrina, é o de saber se a CRFB/88 veda o **confisco** e, por isso, se a penalidade de perda de bens pode, ou não, ser aplicada.

Também não creio que o argumento tenha qualquer procedência, pois o que a Constituição Brasileira de 1988, em seu **art. 150, IV**, veda é a *utilização do tributo com efeito de confisco*.

Uma coisa é utilizar o tributo com efeito de confisco, outra é a aplicação de penalidade.

A CRFB/88, em seu **art. 5º, XXIV**, determina que a desapropriação depende de prévia e justa indenização em dinheiro. E é nessa direção que, ao vedar o confisco, a Constituição Brasileira pretende evitar a utilização dos tributos como instrumento de uma “desapropriação tributária”.

Ainda nesse diapasão, a CRFB/88 afirma e reafirma o “**Estado Tributário**”, tanto que dispõe longamente acerca de tributos; assegura a livre iniciativa econômica (art. 170, parágrafo único), a propriedade privada (art., 5º, XXII); limita a ação do Estado no domínio econômico (art. 173). Portanto, como bem afirma **CASALTA NABAIS**⁵⁹¹, sob pena de incoerência, não haveria como praticar uma “socialização a frio” por meio dos tributos (a propósito, na base do conceito marxista de imposto, está uma tática lenta e pacífica de “expropriação dos expropriadores”).

Nada disto, porém, tem relação com a pena de confisco, mas com a utilização de tributos com efeito de confisco.

Como já dissemos, **a Constituição não estabeleceu qualquer limite para as penalidades pecuniárias** e, em nosso entendimento, elas podem, nos termos da lei, em situações mais graves, chegar até ao percentual de 100 % do valor do bem ou operação. Como se sabe, o Fisco, nestes casos, poderia proceder a execução do bem, indicando-o à penhora e, assim, se não houvesse pagamento, poderia levá-lo a leilão ou mesmo adjudicá-lo. Qual a diferença para a pena de perda do bem? Certamente, nenhuma; o resultado final não seria diferente.

Também encontramos quem alegue que a pena de perda de bens é impossível, porque a CRFB/88 assegura a **propriedade privada**. Não cabe nessas breves linhas desenvolver o tema em pormenores, mas se a questão pudesse assim ser resolvida, o direito de propriedade seria absolutizado e poderia dar suporte inclusive à negativa de pagar impostos.

Podemos dizer que, se tal assertiva fosse verdadeira, esvaziado de conteúdo estaria o “dever fundamental de pagar impostos”, pois, ofensivo à propriedade privada, e dessa forma, dever-se-ia riscar da letra da CRFB/88 tudo que lá encontrássemos acerca do Sistema Tributário.

⁵⁹¹ Cfr. **Casalta Nabais**, cit., ..., págs. 194 e 195.

Apenas para afrontar tal entendimento, podemos afirmar que, mesmo os direitos fundamentais não são absolutos, em especial o direito de propriedade, que encontra seus limites na necessidade de cumprimento de sua função social – art. 5º, XXIII e 170, III, da CRFB/88.

Em que pese a majoritária rejeição desta espécie de penalidade ⁵⁹², na seara fiscal, a doutrina admite uma exceção: para mercadorias estrangeiras encontradas em situação irregular. Neste caso, o infrator sofreria uma sanção de cunho administrativo-fiscal e outra de caráter penal (pena prevista para o contrabando) ⁵⁹³.

Em síntese, entendemos que é possível a lei tributária trazer a pena de perda de mercadorias, em situações graves, mesmo que na ausência de um ilícito penal tributário, sem ofensa à CRFB/88. O que não é possível é a execução pela Administração de sua decisão de confiscar.

b4) Interdição de estabelecimento

Algumas linhas atrás, mesmo que brevemente, por se tratar de questão que extrapola os limites propostos para o presente trabalho, pudemos verificar que o **exercício da atividade econômica** é livre, mas não é absoluto, podendo a **lei** impor limitações à iniciativa econômica ⁵⁹⁴.

Ao tratarmos a questão do consentimento de polícia, verificamos que o **parágrafo único do art. 170 da CRFB/88** atribui ao legislador, a possibilidade de delimitação dos contornos da liberdade de iniciativa econômica, em atenção aos princípios constitucionais.

Como vimos, é possível, portanto, que a lei estabeleça a necessidade de “autorização” para o seu exercício, em determinadas situações, ou seja, se afrontados

⁵⁹² Para **Zelmo Denari/ Costa Júnior** (cit., ..., págs. 93), não há como confundir o “perdimento de bens” com o “confisco”, modalidade sancionadora prevista nas Ordenações Filipinas para desapossamento dos bens do infrator, sem qualquer referibilidade com o delito praticado. Entretanto, os autores entendem que esta espécie de sanção não pode ser utilizada para reprimir infrações tributárias, mas apenas para sancionar tipos penais tributários.

⁵⁹³ Para o Prof. Ruy **Barbosa Nogueira** (cit., ..., pág. 203), o fundamento jurídico dessa pena de perdimento não é o confisco, mas o fato de que a mercadoria ilicitamente entrada no país não tem título de legitimação ou propriedade e essa “aquisição” pela Fazenda visa impedir a formação de título ilegítimo.

⁵⁹⁴ Como assinala **Themístocles Brandão Cavalcanti** (cit., ..., pág. 112), a teoria do enriquecimento e suas aplicações, a autonomia da vontade nos contratos, a teoria do abuso do direito, são outros exemplos marcantes de uma **nova consciência jurídica**, inspirada na **necessidade de restabelecer os direitos individuais sob uma nova forma de equilíbrio**, baseada no princípio de que nenhum direito é legítimo se perturba direito de terceiros. Assim, “o poder de polícia visa proteger esses interesses e, por isso mesmo, exata é a afirmação do princípio de que ao Estado cabe proteger os interesses coletivos e manter o equilíbrio dos direitos e interesses em jogo”.

os requisitos legais, estabelecidos de forma razoável e em atenção ao interesse comum, **o Poder Público pode negar a autorização para o exercício de atividade econômica.**

Em nosso entendimento, a CRFB/88 autoriza o legislador ordinário, em determinadas circunstâncias, logo de partida, a sujeitar a iniciativa econômica à autorização de órgãos públicos.

Aí, vem a baila mais uma questão que incomoda a doutrina brasileira: poderia a **lei** estabelecer a possibilidade dos órgãos públicos, em determinadas condições, determinar a **interdição de estabelecimentos** econômicos? Tomando a mesma questão em outras palavras: poderia a Fiscalização Tributária determinar, como **sanção de polícia**, a **interdição de um estabelecimento** que estivesse causando **sérios danos à coletividade**?

Segundo a respeitável opinião do Prof. **SACHA CALMON**⁵⁹⁵, no Direito Brasileiro, são proibidos atos de interdição de estabelecimento industrial, comercial ou de prestação de serviços, em virtude de descumprimento de “obrigação tributária principal ou acessória”. Para o Professor mineiro, a CRFB/88 assegura a todos o exercício de ofícios e das profissões, nos termos da lei, mas esta lei, comum, requerida pela Constituição, é para explicitar a regulação do ofício ou da profissão – “*nunca para restringi-la em favor do Príncipe e de seus Tributos*”.

Acreditamos, entretanto, *data venia*, que a resposta é positiva.

Em argumento que vai, ao contrário, de encontro à idéia que ora defendemos, afirma o próprio Prof. **SACHA CALMON**⁵⁹⁶: “*Tais atos só serão possíveis e legítimos, se exercidos com base no poder de polícia da administração pública havendo motivo real para a interferência estatal e o poder seja exercitado regularmente, sem excesso, abuso ou desvio, conforme o direito administrativo*”. Exatamente, aí, encontramos indubitáveis argumentos a favor da sanção.

A **doutrina administrativista** reconhece diversos casos de possibilidade de interdição de estabelecimentos que venham causando danos a sociedade.

Ao tratar de injunções concretas da Polícia Administrativa, **CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO**⁵⁹⁷ elenca, entre as medidas de polícia, o “fechamento de estabelecimento comercial aberto sem prévia obediência aos requisitos normativos”, a “interdição de hotel usado para exploração de lenocínio”, etc.

HELY LOPES MEIRELLES⁵⁹⁸ admite a demolição de construções irregulares, bem como a “interdição de atividades”, o “fechamento de estabelecimento”, a “destruição de objetos”, etc..

⁵⁹⁵ Cfr. **Sacha Calmon**, *Teoria e Prática* ..., cit., ..., págs. 62 e 63.

⁵⁹⁶ Cfr. **Sacha Calmon**, *Teoria e Prática* ..., cit., ..., pág. 63.

⁵⁹⁷ Cfr. **Bandeira de Mello**, *Curso* ..., cit., ..., pág. 401.

⁵⁹⁸ Cfr. **Lopes Meirelles**, cit., ..., pág. 101.

Da mesma forma, como não podia deixar de ser, **THEMÍSTOCLES BRANDÃO CAVALCANTI**⁵⁹⁹ reconhece como medidas possíveis de Polícia Administrativa, a apreensão, o fechamento de estabelecimentos, a internação de indivíduos perigosos.

Se a liberdade de iniciativa econômica não é absoluta, tanto que, em determinados casos mais graves, a lei pode determinar a possibilidade de “interdição de estabelecimento”, cumpre agora formular uma outra questão, que deverá ser respondida **sem os preconceitos acerca da questão fiscal**, que mencionamos: em respeito ao dever de pagar impostos, à livre concorrência, à justiça fiscal e, ainda, visando salvaguardar a contraface da prestação de benefícios coletivos, é possível à **lei fiscal estabelecer a possibilidade de interdição de estabelecimentos como sanção de polícia administrativa fiscal** ? Também entendemos que sim.

Estamos diante, também, de uma atuação do Poder de Polícia, que visa a proteção do bem comum, do interesse público, ou melhor, de um feixe de interesses públicos. A evasão de tributos lesa a coletividade de forma grave - não há como negar.

Não só a justiça fiscal, a livre concorrência, como a prestação de serviços públicos, sangram com a prática nociva. A própria condição do Estado de garantir a liberdade de iniciativa econômica sofre com a sonegação.

Mais uma vez frisamos que, no **Estado Tributário Social de Direito**, as funções de polícia não mais cabem nos estreitos limites da segurança, salubridade e moralidade, como pretendiam os defensores do Estado Liberal, mas o interesse público exige a sua atuação em diversos segmentos em que o bem comum possa ser ameaçado.

Para a doutrina fiscal, o entendimento uníssono é no sentido de que as chamadas “**sanções políticas**” (que, a nosso ver, de “políticas” nada têm, e entre elas se encontra a **interdição de estabelecimento**) afrontam o disposto no art. 170, parágrafo único, da CRFB/88, e portanto, são inconstitucionais⁶⁰⁰. Para tanto, invocam as já citadas Súmulas do STF de números 70, 323 e 547⁶⁰¹.

Por certo, a interdição de estabelecimento **não pode se transformar em mecanismo de cobrança de débitos fiscais**, mas, em situações onde se detecta **reiterada prática de sonegação fiscal**; onde o interesse público é lesado insistentemente, e quando os **esforços da Administração Fiscal se mostraram**

⁵⁹⁹ Cfr. **Themístocles Brandão Cavalcanti**, cit., ..., pág. 106.

⁶⁰⁰ Diverso de nosso entendimento, para o Prof. **Sacha Calmon** (*Teoria e Prática* ..., cit., ..., págs. 51 e 52), as sanções fiscais só podem ser pecuniárias (multas) – justifica: “*Ocorre que aos povos civilizados repugna possa o Estado cassar direito (capitis diminutio), confiscar bens ou afetar a liberdade do contribuinte ou do responsável, pelo só fato destes terem descumprido deveres fiscais*”. Para o Professor, no Brasil, as sanções não podem, de modo especial: a) impedir o exercício de profissão, pois, nos termos do art. 5º, XIII da CRFB/88, “*É livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer*” ; b) afetar o direito de propriedade (art. 5º, XXII, da CRFB/88).

⁶⁰¹ Nesse sentido, entre outros, **Brito Machado**, *Sanções* ..., cit., ..., pág. 49; **Ribeiro de Moraes**, cit., vol. II, ..., pág. 572.

inócuos, torna-se possível, proporcional, necessário e razoável estas medidas extremas, que, em última análise, **previnem** a nova ocorrência de danos aos interesses sociais e aos do próprio contribuinte, em agravamento de sua situação, para além dos arranhões que a manutenção da atividade, à margem do Direito Fiscal, causaria ao ideal de justiça fiscal, de isonomia e de concorrência leal.

Nem vamos contra o proclamado nas referidas súmulas, mas, ao contrário, reafirmamo-las - não estamos defendendo a interdição como meio de cobrança de débitos fiscais, mas como **sanção extrema a contribuintes** (se é que, na hipótese, podemos assim chamá-los) reincidentes e insistentes no hábito de causar danos ao interesse público de justa tributação. Também não propomos a admissibilidade da interdição para simples devedores, mas para contumazes infratores da lei fiscal.

O que se quer restringir não é a liberdade de iniciativa econômica de determinado administrado, mas a **iniciativa econômica costumeiramente à margem do direito** (fiscal).

O administrado é livre para exercer o seu direito; o que não se admite é o exercício contumaz da atividade, à margem da lei.

b5) Regimes Especiais de Fiscalização

A doutrina fiscal, usualmente breve no estudo do Poder de Polícia Fiscal, quase sempre elenca entre as sanções de polícia a sujeição do contribuinte a **Regimes Especiais de Fiscalização** ⁶⁰².

Já tratamos da questão ao estudarmos a “Fiscalização Tributária”, porém, cabe frisar que este instrumento **nada tem a ver com sanção de polícia**, mas com o modo de atuação “fiscalização”, em uma forma mais rigorosa.

b6) Outras sanções

Inicialmente, registramos nossa concordância com os ensinamentos do Prof. **SACHA CALMON** ⁶⁰³, no que diz respeito ao fato de que as sanções administrativo-fiscais não podem ser privativas de liberdade.

Como bem registra o autor: “*As sanções fiscais, quer as que punem os deveres instrumentais, quer as que castigam o descumprimento do dever de pagar tributo, não devem ser privativas de liberdade, em face do ditame constitucional contido no artigo*

⁶⁰² Consideram-na sanção, entre outros: **Barros Carvalho**, *Curso* ..., cit., ..., pág. 352; Ruy **Barbosa Nogueira**, cit., ..., pág. 203; **Brito Machado**, *Sanções* ..., cit., ..., pág. 49.

⁶⁰³ Cfr. **Sacha Calmon**, *Teoria e Prática* ..., cit., ..., págs. 51 e 52.

5º, LXVII, da Carta, verbis: *‘Não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel’*”.

Em segundo lugar, por outro lado, é sabido que, por vezes, os contribuintes obtêm do Fisco, conforme as suas necessidades e conveniências, após a consideração das peculiaridades do caso concreto, **autorização para utilização de regimes especiais** de pagamento de imposto, de escrituração de livros fiscais, de utilização de documentos fiscais específicos, etc.

Se o Fisco entender que a autorização para o “Regime Especial de Tributação” não se mostra mais adequada ou conveniente para o interesse público, ou mesmo, se o contribuinte praticou ilícito fiscal que assim justifique, a Administração Fiscal poderá cassar a autorização e remeter o contribuinte para a observância dos deveres de polícia genéricos.

Dessa forma, com as devidas cautelas (em verdade se trata de mera revogação de um ato discricionário), podemos ter a “**cassação de regimes especiais**” como mais uma forma de sanção de polícia.

Uma outra sanção de polícia extremamente usual e que, no meio fiscal, não é muito utilizada é a **advertência**.

Por vezes, os manuais de procedimentos fiscais determinam que o agente do Fisco, detectando qualquer infração, deve sempre aplicar a sanção (que em geral é pesada), entretanto não mencionam qualquer sanção de “advertência”.

Mesmo diante de um flagrante equívoco do contribuinte, as leis fiscais mandam que o funcionário aplique rigorosas multas - não admite, assim, que ele oriente e lance uma advertência.

A meu ver este é um contra-senso nos dias de hoje. Primeiro, porque as multas não são uma finalidade em si próprias.

Em segundo lugar, o interesse do Fisco é o de obter um justo e adequado fluxo de recursos de tributos para os cofres públicos e, portanto, a receita de multas resultantes de enganos dos contribuintes são inadequadas e contrárias aos auspícios de uma justa captação de recursos.

Em terceiro lugar, para se conseguir cobrir um grande universo de contribuintes, em atuações de fiscalização, seria adequado “procedimentos fiscais de massa”, e a utilização dessa sanção seria extremamente útil.

Em quarto lugar, a modificação do comportamento de contribuintes exige a aplicação de penalidades em uma **crescente intensidade**, ou seja, a pena deve ser agravada à medida em que o contribuinte se mostre refratário às penalidades menos graves que lhe forem aplicadas.

O interessante do uso desse mecanismo seria o de se conceder um “voto de confiança” ao contribuinte faltoso, que, se reincidir, pode ser até apenado de forma mais intensa. Por outro lado, tal sanção pode perfeitamente ser utilizada como mecanismo auxiliar de um processo de “educação e orientação tributária” dos contribuintes, que, com certeza, só benefícios traria ao Estado.

Obviamente não estamos aqui a afirmar que o agente do Fisco, diante de uma infração, poderia, ao seu alvedrio, optar por advertir o faltoso, ao invés de apená-lo.

A aplicação de sanções fiscais não é um direito subjetivo da autoridade fiscal, mas um dever que vincula a Administração.

Iniciado o procedimento fiscal e verificada a ocorrência do ilícito, este deve ser sancionado, em direta decorrência do Princípio da Legalidade da Administração ⁶⁰⁴.

As obrigações tributárias são estabelecidas mediante lei, e assim, as exceções devem ser veiculadas, da mesma forma, por lei, caso contrário, estar-se-ia privando o Legislativo de uma competência outorgada expressamente pela Constituição.

Portanto, o agente do Fisco que, por qualquer razão, deixar de aplicar a sanção, quando assim a lei determina; que retiver, por exemplo, um auto de infração, sem inscrevê-lo em dívida ativa, nos prazos legais; que atrasar, por qualquer razão alheia aos ditames legais, o lançamento, ou mesmo a cobrança do crédito tributário, deve responder administrativa, civil e penalmente (se for o caso).

O rol de sanções fiscais não para por aqui e a imaginação do legislador tributário usualmente acena para outras penalidades.

Se nem a intimidação oriunda das penalidades pecuniárias, e nem mesmo a criminalização de algumas condutas, conseguem o tão esperado fim da sonegação, o Fisco passou a criar outros **mecanismos punitivos heterodoxos**.

Por vezes, podemos verificar, em algumas legislações, a chamada penalidade de “**agravamento da tributação**” (a alíquota é majorada ou a base de cálculo é ampliada). Entendemos, em sintonia com o Prof. **SACHA CALMON** ⁶⁰⁵, que o tributo, seja qual for, não pode decorrer de fato ilícito (isto seria flagrante afronta ao que determina o art. 3º do CTN). Tais sanções, em verdade, são autênticas multas que, apesar da denominação utilizada, são penalidades pecuniárias.

Como registra o autor: “*Trata-se, sem mais, de autêntica multa, apesar de nomen juris que se queira dar. É que, à luz da teoria jurídica, qualquer prestação pecuniária compulsória em prol do Estado ou de pessoa por ele indicada, instituída em lei em razão da prática de um ato ilícito, é, necessariamente, penalidade pecuniária*”.

⁶⁰⁴ Da mesma forma e no mesmo sentido, na doutrina espanhola, **Guerra Reguera** (cit., ..., pág. 75) afirma: “[...], insistimos, que la Administración, al igual que el juez penal, se encuentra obligada a actuar represivamente cuando la conducta de un particular queda subsumida en el tipo legal”.

⁶⁰⁵ Nesse sentido, **Sacha Calmon**, *Teoria e Prática* ..., cit., ..., págs. 61 e 62.

Entre esses mecanismos heterodoxos ⁶⁰⁶, podemos também encontrar: a **publicação de cadastro de inadimplentes** (usualmente questionada por causa do dever de sigilo acerca das informações obtidas do contribuinte); **proibição aos devedores de transacionar com repartições públicas ou autárquicas** (que acabam, por vezes, se convertendo em mecanismo de “coação” para a cobrança de débito fiscal), etc..

Alguns breves comentários acerca da eficácia da atuação do Fisco

O Fisco, de forma incansável, é prodigioso na criação de penalidades novas ou mais gravosas, e por vezes, extrapola limites e acaba por atacar direitos fundamentais.

Em regra, as decisões da Administração Fazendária se colocam entre duas balizas bem definidas: por um lado, não podem impactar a atividade econômica, e assim proporcionar um malefício à sociedade; por outro lado, devem assegurar a justa tributação, a isonomia, a contraface de diversos benefícios públicos.

Em meio a esse dilema, os crescentes níveis de sonegação e fuga de impostos vem demonstrando que o Fisco não vem conseguindo sucesso. As penalidades pecuniárias não conseguem intimidar suficientemente os contribuintes, no sentido de evitar a evasão fiscal, papel que nem a criminalização de condutas conseguiu cumprir.

Se a tributação se agrava, cresce a sonegação, que acaba provocando a insuficiência dos tributos criados, e esta acaba por provocar novos tributos. Por outro giro, a sonegação se alastra e se torna comum. Isto acontecendo, nem mesmo os contribuintes mais ciosos de seus deveres conseguem resistir, e, diante do desequilíbrio que a sonegação causa à livre e lícita concorrência, para sobreviverem, acabam lançando mão de práticas evasivas.

Mesmo neste quadro de evasão fiscal agravada, a Administração Fiscal, na quase totalidade dos casos, insiste em escolhas aleatórias de contribuintes a serem fiscalizados. Estes, de forma exemplar, suportam o peso das penalidades, e, por vezes, encerram as suas atividades, ou vão incrementar os mecanismos de evasão, para repor o “custo fiscal” agravado, e assim, poderem concorrer em igualdade de condições com os seus pares.

⁶⁰⁶ No Direito estrangeiro, encontramos diversas dessas sanções, que a doutrina brasileira tem como heterodoxas. Por exemplo, em **Portugal**, no **artigo 12- 1** do Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras (extraído de **Alfredo José de Sousa, Infrações Fiscais não Aduaneiras**, 3ª ed., Coimbra, Ed. Almedina, 1998, págs. 67 a 69), temos como penas acessórias: a privação do direito de receber subsídios ou subvenções concedidas por entidades ou serviços públicos; suspensão de benefícios fiscais concedidos unilateralmente pela administração fiscal ou inibição de os obter; interdição do exercício de atividades que dependam de um título ou de uma autorização ou homologação de autoridade pública; publicação da sentença condenatória a expensa do agente da infração; dissolução da pessoa jurídica. Da mesma forma, na **Espanha**, o artículo 80 da Ley General Tributária determina, dentre outras, a pena de proibição de celebrar, por 5 anos, contratos com o Estado ou outros entes públicos; suspensão por até um ano do exercício de profissões oficiais, empregos ou cargos públicos.

A questão, dessa forma, é grave. O descumprimento do dever de pagar tributos, em segmentos econômicos de grande índice de evasão fiscal, deixou de ser, assim, um “ilícito” para se converter, sob a ótica comercial, em uma “necessidade”.

O pior é que, os mais poderosos, acabam por lançar mão de sofisticadas assessorias jurídicas para justificar e legalizar a evasão fiscal, ou como querem alguns, para disfarçar a evasão fiscal, com as roupagens da chamada “elisão fiscal”.

Assim, o conjunto de tributos, que já são regressivos, tornam-se ainda mais regressivos, na prática, uma vez que, apenas os que podem recorrer a essas especializadas consultorias é que deixam de contribuir, e acabam por onerar mais e mais os que já estão sufocados com a carga tributária.

E assim, coloca-se em causa, precipitadamente, o próprio Estado Social Tributário de Direito, com graves prejuízos para a coletividade que necessita dos serviços públicos.

Sabendo-se que é preciso zelar pela **isonomia** e **justiça na tributação**, como poderia a Administração usar de meios aleatórios para a escolha de contribuintes a serem fiscalizados e penalizados, em especial em segmentos de prática evasiva generalizada ?

Se o Estado deve garantir a **livre concorrência**, como investir de forma desigual por sobre alguns escolhidos ? É necessário, assim, um acompanhamento do universo de contribuintes de determinado segmento econômico, através de índices expressivos, que possam orientar a ação fiscal no sentido da maior eficácia. Por outro lado, a atuação deve, preferencialmente, centrar-se sobre todo um determinado segmento (que apresenta uma maior distância entre a real capacidade contributiva e a efetiva).

A atuação por sobre segmentos e contribuintes que estatisticamente apresentam distorções ou indícios de evasão, para além de incrementar a eficácia da ação do Fisco, é uma necessidade que se traduz no reforço das garantias do contribuinte contra possíveis arbitrariedades de agentes fiscais.

O que defendemos são **atuações de massa** por sobre determinados segmentos econômicos que apresentem maior distorção na efetiva contribuição tributária, calcada em índices técnicos orientadores. Só assim os valores constitucionais que o Fisco deve zelar podem ser atingidos. A margem de discricionariedade aberta para o Fisco, na sua atuação de Fiscalização Tributária, não comporta decisões aleatórias, uma vez que se impõe, na atuação administrativa, uma ação moral, imparcial e eficaz, no interesse da justa tributação e da isonomia.

Para tanto, o Fisco deve poder contar com a participação dos representantes desses segmentos, explorar e conhecer as deficiências e necessidades do setor, advertir, orientar, acompanhar, e, se necessário, atuar, em crescente intensidade, por sobre os resistentes na manutenção de comportamentos evasivos.

Um outro ponto, diz respeito a própria estrutura da Administração Fiscal, que por vezes não conta com recursos materiais adequados, que perde diariamente os seus técnicos qualificados por deficiências na remuneração, estruturas de carreira, etc. É necessário investir na máquina arrecadadora em um Estado Tributário, pois, em última análise, o tributo é a verdadeira fonte final de recursos.

Entretanto, embora não aceitemos alegações dessa natureza para o simples descumprimento do dever de pagar tributos, cumpre afirmar que a adequada “receita”, a “justa tributação”, só será plenamente assegurada quando a “**despesa**” for justa, eficaz, moral e adequada.

Um pré-requisito para a eficácia no combate à sonegação é a honesta e eficaz Administração Pública. O tributo não pode ser jamais a contraface de desperdícios, mordomias, corrupção, nepotismo, ineficácia administrativa, etc., sob pena de perder o seu próprio fundamento.

No combate dessas mazelas tão nefastas, mas tão comuns, todos os esforços devem ser feitos, todos os órgãos devem ser acionados, todos os poderes devem ser invocados, todo o povo deve se envolver e denunciar. Todos devem fazer a sua parte; todos somos responsáveis. A garantia dos nossos direitos depende da responsabilidade de todos nós.

Documento encaminhado a editores sem revisão

7. Conclusões

O Poder de Polícia

Algumas considerações históricas relevantes

- 1) O termo “Polícia”, que significava a administração da cidade, a partir do Século XI, começou a sofrer restrições, afastando-se dele as relações internacionais, atividades eclesiais, militares e financeiras. No século XVII, distinto de “Justiça”, se referia ao processo governativo discricionário, alheio ao Princípio da Legalidade.
- 2) O Estado Liberal do século XIX caracterizou-se por um estreitamento das funções estatais perante a sociedade. Já no Estado Social observou-se um incremento da atividade estatal, acompanhada do alargamento da base tributária e da máquina burocrática, que, no final do século XX, colocam em *check* o próprio Estado Social.
- 3) Atualmente, se a “Administração Constitutiva” experimenta um afinilamento, com a passagem de diversas funções estatais para a iniciativa privada, a “Administração Agressiva”, embora cada vez mais nos limites da lei e mais fiscalizada por grupos de pressão e pela opinião pública, vem incrementando a sua ação em áreas antes imunes. O avanço da “Globalização” provoca a necessidade de uma reconquista de poder pelos Estados, não mais através da assunção da iniciativa econômica, mas através de sua atuação de polícia.
- 4) Enquanto o Princípio (geral) da Legalidade para toda a matéria administrativa se firmou no século XIX, o prévio consentimento já norteava o Direito Tributário, séculos antes. Historicamente, o fenômeno tributário foi afastado das fileiras “comuns” do direito público, sendo uma das primeiras matérias a ser excluída do chamado Poder de Polícia do soberano absolutista. Com a aplicação do Princípio da Legalidade para toda a atividade administrativa, e, mais tarde, com a alteração da idéia de “Polícia”, adaptada às exigências do Estado Democrático e Intervencionista, o Poder Tributário volta a ter disciplina parelha e a figurar no âmbito do Poder de Polícia *lato sensu*.
- 5) Os impostos atuais, a partir da segunda metade do século XX, se tornaram mais complexos, em virtude da necessidade de atendimento das exigências de Justiça Social e Fiscal e do Princípio da Capacidade Econômica. Devido, ainda, a crescente sofisticação das relações econômicas, passou-se a exigir uma atuação mais complexa da Administração Tributária, com verificações mais realísticas por sobre dados, antes fechados na esfera privada do administrado.
- 6) A CRFB/88 optou por um “Estado Social Tributário de Direito”, sendo a tributação uma necessidade do modelo.

Caracterização do Poder de Polícia

- 7) No Brasil, dentro da multifacetada influência estrangeira, o “Poder de Polícia” aparece como a atividade do Estado consistente na limitação da propriedade ou da liberdade, nos termos da lei, em prol do bem comum. Este conceito engloba um poder de criar normas jurídicas ou emitir atos administrativos com a finalidade de promover o bem-estar público, abrangendo os mais variados setores da sociedade.
- 8) Podemos, destacar dois conceitos de Poder de Polícia: em sentido amplo, abrangendo tanto os atos do Legislativo, como os do Executivo; em sentido mais restrito, abrangendo apenas as intervenções gerais ou abstratas, concretas ou específicas do Governo, destinadas a obstar ou prevenir o desenvolvimento de atividade particular contrastante com o bem comum.
- 9) O Poder de Polícia é exercido pelos seguinte meios: atos normativos, atos administrativos e operações materiais de aplicação da lei aos casos concretos, através de medidas “preventivas” ou “repressivas”.
- 10) Não há nenhum poder apriorístico da Administração Pública superior ao próprio ordenamento jurídico, mas os únicos poderes que o Estado tem são os que a Constituição e as leis lhe outorgam. Nas modernas democracias, a Administração Pública apenas existe para promover o bem comum, e assim, deve se pautar pela vontade popular estabelecida na lei.
- 11) Admite-se uma extensão excepcional do Poder de Polícia, como decorrência da decretação do Estado de Defesa e do Estado de Sítio, entretanto, os atos praticados nestas circunstâncias continuam submetidos ao direito (direito de crise), sendo que, em qualquer das circunstâncias, os direitos fundamentais devem ser respeitados (regime legal excepcional).
- 12) A atuação de polícia administrativa, tal como a prestação de serviços públicos, é um mecanismo de que o Estado se vale para a realização do bem comum. No serviço público verifica-se diretamente o oferecimento de utilidades e na atuação da polícia administrativa é por intermédio do particular que se obtém, de forma oblíqua, a “prestação” de uma utilidade.
- 13) O Estado, necessariamente, lança mão de seu poder de promover o sacrifício da propriedade e liberdade de alguns administrados, porque, para atingir os seus fins, precisa de utilizar-se de meios de que não dispõe *a priori*. Para tanto promove desapropriações, disciplina a atuação de particulares, tributa. Toda atuação estatal de prestação pressupõe uma medida “agressiva”, simultânea ou anterior. Assim, o Estado, sempre, em determinada medida, faz uso do seu poder de coagir um conjunto de administrados. A Administração simultaneamente “agride” e “presta” o seu serviço, ou obtém os seus meios de forma “agressiva”, para em um momento posterior, prestar seus serviços.

- 14) A dita “administração agressiva” e a “constitutiva” são dois aspectos da mesma atuação de promoção do bem comum. Em um Estado Tributário, esta é a opção que serve de fundamento imediato para a instituição de tributos.
- 15) O Poder de Polícia atua com alta dose de discricionariedade (em um sentido amplo, como liberdade de conformação do legislador). Quanto ao Poder de Polícia Administrativa, podemos dizer que existem atos da Administração Pública onde é possível, nos limites da lei, verificarmos razoável margem discricionária.
- 16) No direito brasileiro, a excoutoriedade depende de lei expressa que a autorize, ou seja, trata-se de potestade excepcional, que, ao contrário da exigibilidade, não é característica geral do Poder de Polícia. Mesmo diante de uma medida urgente, a excoutoriedade não tem força suficiente para possibilitar a atuação ilegal da Administração.
- 17) A atividade administrativa é atividade infralegal, portanto, em uma atuação de polícia da Administração, lastreada no estado de necessidade administrativa, sem fundamentação legal, a Administração Pública age ilegalmente, e deve indenizar os lesados, embora possa haver a exclusão do dolo ou culpa do agente público, que assim agir para proteger um interesse público, quando não se puder exigir dele outra conduta, sendo que, contra ele, não pode a Administração exercer direito de regresso. No Direito Administrativo brasileiro, não há uma cláusula geral de polícia, nem o reconhecimento genérico do estado de necessidade.
- 18) Nas atuações de Polícia, temos parcelas intransponíveis, sob pena de invalidade da decisão: as vinculações absolutas e as vinculações tendenciais (que estabelecem princípios condutores para a atividade administrativa, condicionando o exercício do poder discricionário, funcionando como “padrões de otimização”).
- 19) O Poder de Polícia Administrativa repousa na chamada “supremacia geral” que lhe cabe, que outra coisa não é senão a supremacia das leis, concretizadas por atos da Administração, assim, o primeiro limite é o da própria legalidade.
- 20) O exercício do Poder de Polícia Administrativa, no caso concreto, com relação às vinculações tendenciais, apresenta genericamente uma zona de certeza positiva, onde ninguém razoavelmente duvidaria da conformidade da decisão; uma zona de certeza negativa, onde seria indiscutível que a decisão não se ateu às vinculações tendenciais, e uma zona circundante, onde teríamos uma faixa duvidosa, que escaparia da verificação judicial. É possível o controle jurisdicional por sobre os atos de polícia que estiverem inseridos na zona de certeza negativa.
- 21) As pessoas políticas estão adstritas ao campo de abrangência de suas competências. Podem promulgar leis na medida em que a Constituição lhes der poder para tanto, e por sua vez, a atuação das autoridades administrativas, para concretizar o Poder de Polícia Administrativa, se dá na medida em que o mesmo haja sido outorgado a estas pelas respectivas leis.

22) A Constituição ao determinar a competência de uma determinada pessoa política, o faz de forma abrangente, ou seja, atribui a competência para a pessoa política realizar determinados interesses públicos através de atuações de prestação ou de exercício do Poder de Polícia. A alocação do Poder de Polícia, em regra, traz a conseqüente atribuição legal de Poder de Polícia Administrativa.

O Poder de Polícia no Direito Fiscal

O Poder Tributário e o Poder de Polícia Fiscal

23) O Poder Tributário nada mais é do que uma das facetas do Poder Político, Estatal para realização do bem comum, ou seja, é apenas uma manifestação especialíssima do Poder de Polícia, em um sentido *lato*.

24) Por vezes, o Estado tributa e devolve à coletividade um benefício; ou tributa e simultaneamente presta um benefício, como nas finalidades extrafiscais. O Estado, paradoxalmente, sempre faz uso da coação e sempre deve buscar o bem comum; sempre atua agressivamente sobre um indivíduo ou conjunto de indivíduos, e sempre deve buscar atender aos anseios do grupo maior de indivíduos que formam o Estado.

25) Entendemos que o PODER DE POLÍCIA TRIBUTÁRIO *LATO SENSU* é a manifestação do Poder de Polícia, no campo tributário. Comporta, pois, diferentes manifestações: PODER TRIBUTÁRIO (poder de criar tributos, de extingui-lo, modificá-lo, etc.); PODER TRIBUTÁRIO EXTRAFISCAL, manifestação do Poder Tributário, que se utiliza da restrição da propriedade, através da tributação, visando um interesse público imediato distinto daquele interesse fiscal; PODER DE POLÍCIA FISCAL, complexo de poderes à disposição do Estado, que possibilita a imposição de deveres aos particulares, com o fim de conseguir a justa tributação. Este último compreende os poderes do Estado-Legislador, que se manifesta na criação das chamadas “obrigações acessórias”, e os poderes de fiscalizar e arrecadar do Estado-Administração (Poder de Polícia Administrativa Fiscal).

26) O Poder Constituinte é que atribui às pessoas políticas o Poder Tributário. A Constituição não cria tributos, mas atribui competência às pessoas políticas para instituí-los, através de lei, em respeito ao Princípio da Legalidade Tributária.

27) O Poder Tributário não vem desacompanhado de um complexo de poderes a disposição da pessoa política tributante, capaz de possibilitar a imposição aos particulares de deveres, com o fim de conseguir o adequado e justo fluxo de recursos para os cofres públicos – Poder de Polícia Fiscal.

28) O Poder de Polícia Fiscal significa o poder de limitar liberdades individuais ou impor deveres aos particulares, de forma a assegurar o efetivo, justo e adequado fluxo de recursos derivados para os cofres públicos.

O Poder Tributário

- 29) O Princípio da Legalidade Tributária, com suas especificidades, se aplica à instituição de tributos e à definição de seus elementos essenciais. As demais matérias relativas ao Direito Tributário, tal como as atinentes ao Poder de Polícia Fiscal, ficam na seara do Princípio Geral da Legalidade.
- 30) O Poder Tributário se manifesta na “instituição” de tributos (criação, modificação, extinção, desagravamento, estabelecimento, alteração da incidência, aumento das alíquotas, revogação de isenções).
- 31) A instituição de isenções não observa somente os princípios “específicos” do Direito Tributário. Seja não tributando, seja tributando menos, a pessoa política pode promover direta e simultaneamente o bem comum, utilizando-se desse instrumento extrafiscal.
- 32) É admissível o exercício, pelo Executivo da União, do Poder Tributário, em tributos que não se sujeitam ao Princípio da Anterioridade e cuja instituição não requeira lei complementar, por Medida Provisória ou por lei delegada. O Executivo dos Estados e Municípios podem exercê-lo, através da edição de leis delegadas.
- 33) Para além das normas de “instituição dos tributos”, o Direito Tributário perde sua identidade e transborda para o Direito Administrativo. A autonomia (didática) do Direito Tributário só pode ser admitida no que disser respeito às normas de “instituição” de tributos, pois só aí os seus princípios têm alguma especificidade e só aí se manifesta o Poder Tributário. Fora desses domínios, trata-se de Poder de Polícia, estudado à luz dos princípios gerais do Direito Administrativo.
- 34) No Direito Administrativo Fiscal, a tendência é a atribuição, pela lei, ao Poder Executivo, de uma esfera criadora mais ampla, favorável a construção de tipos mais abertos. Por outro lado, no Direito Tributário, onde prepondera o Princípio da Tipicidade, o legislador procura exaurir, na forma legal, o conteúdo da vontade do ato de execução, fechando, tendencialmente, os tipos.

O Poder Tributário Extrafiscal

- 35) Não se admite, nos dias de hoje, uma estrutura tributária preocupada exclusivamente com o maior fluxo possível de recursos para os cofres públicos, inteiramente alienada do papel social que o Estado deve cumprir. No cerne da própria “instituição” dos impostos, não é mais possível deixar de lado finalidades extrafiscais. A própria dosagem da carga tributária pode servir a um determinado interesse público de forma direta (como ao isentar determinados bens, ou a incrementar o percentual de incidência de outros).
- 36) A “fiscalidade” aponta para uma finalidade preferencial de aporte de recursos financeiros, sendo assim contraface da concretização de uma ou diversas necessidades públicas. Por outro lado, a extrafiscalidade já se apresenta como a utilização do mecanismo tributário com a finalidade direta de perseguir objetivos

outros que não os meramente arrecadatários, ou seja, interesses sociais, políticos, ou econômicos, são buscados diretamente através do manejo da tributação.

- 37) Não existe fiscalidade pura ou extrafiscalidade pura, pois, os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva. Uma imposição tributária extrafiscal pode servir também de contraface à realização de outros interesses públicos.
- 38) Sob a ótica da fiscalidade, busca-se conseguir um adequado fluxo de recursos para a realização subsequente de prestações, e desta forma, a tributação aparece como contraface da realização de uma ou mais prestações subsequentes, sem se atar diretamente a uma específica. Assim, a “atuação agressiva” e a de “prestação” mantêm-se em relação indireta, sendo que estas não ocorrem necessariamente de forma simultânea.
- 39) Como nas taxas e contribuições, os impostos podem se achar diretamente atados a uma ou mais atividades de prestação. Nestes dois casos, a atividade de prestação e sua necessária medida “agressiva” antecessora, face e contraface da realização do bem comum, podem se achar em referência direta.
- 40) Em regra, no exercício do Poder Tributário, o Estado limita a propriedade, como contraface de um ou de diversos interesses públicos, de forma mediata; por outro lado, no manejo do Poder Tributário Extrafiscal, a tributação serve, de forma imediata, a um determinado fim.
- 41) O poder estatal manifestado, na realidade, é um só – é o poder constitucionalmente atribuído de limitar a liberdade e a propriedade de pessoas, através da “instituição de tributos”, visando a realização de determinadas finalidades de interesse público. Estas finalidades públicas é que são diversas e são atendidas pelo exercício do Poder de Polícia Tributário *lato sensu*, de forma mediata ou imediata.

O Poder de Polícia Fiscal

- 42) O Poder de Polícia Fiscal pode atuar por quatro modos distintos, principais: pela imposição de deveres de polícia, pelo consentimento de polícia, pela fiscalização tributária e pela sanção de polícia.

Deveres de Polícia

- 43) As chamadas “obrigações acessórias”, dizem respeito ao exercício do Poder de Polícia Fiscal. O descumprimento do dever de pagar impostos pode ocasionar uma série de desequilíbrios, e o Poder de Polícia Fiscal existe para impedir essas distorções que podem resultar do exercício do Poder Tributário.
- 44) As ditas “obrigações acessórias”, que podem não ter cunho patrimonial e podem incidir sobre terceiros alheios à relação jurídica tributária, são, em realidade, deveres de polícia fiscal, que possibilitam o controle, pela Administração, do cumprimento das obrigações tributárias principais.

- 45) Os deveres de polícia são heterônomos e se vinculam à legalidade genérica do art. 5º, II da CRFB/88. O Princípio da Tipicidade só se aplica à “instituição” de tributos. Por outro giro, em urgência e necessidade, é possível a edição de Medidas Provisórias para o estabelecimento de deveres de polícia fiscal. As leis que “instituem” deveres de polícia não se sujeitam aos princípios constitucionais tributários da irretroatividade e anterioridade, como as que criam tributos. Da mesma forma, não se aplicam os demais “princípios tributários constitucionais específicos”, tais como o Princípio da Capacidade Contributiva, Imunidade Recíproca, etc.. Os princípios norteadores dos deveres de polícia são os Princípios comuns do Direito Administrativo, dentre eles podemos ressaltar os seguintes: eficácia, razoabilidade, necessidade, economicidade, essencialidade.
- 46) A legislação tributária brasileira, para as normas que “instituem” tributos, estabeleceu uma proibição legal para o emprego da analogia, embora a admita para o Direito Fiscal (Administrativo) formal ou procedimental.
- 47) Entende-se por “dever de polícia com reserva de consentimento” o estabelecimento de um dever instrumental genérico, com atribuição de poder discricionário à Administração para “amenizar” o respectivo dever, se constatado, diante do caso concreto, que o dever genérico é desnecessariamente gravoso e que nenhum prejuízo advirá ao interesse público (controle fiscal). Não se admite, ao contrário, o “agravamento” pela Administração de um determinado dever de polícia fiscal.

Consentimento Prévio de Polícia

- 48) No “consentimento prévio de polícia”, a lei impõe um dever genérico de não fazer, até que a Administração verifique os requisitos legais, ou discricionariamente consinta em afastá-los. Em diversas circunstâncias, o legislador, para que uma pessoa possa exercer um direito, liberdade ou uma atividade privada, exige um controle prévio por parte da Administração Fazendária. Trata-se de verificação preventiva, em que a Administração Fiscal expede seu alvará, logo que verifique se o contribuinte atendeu suficientemente aos requisitos para o exercício de seu direito.
- 49) Como exemplo clássico de “consentimento prévio de polícia” temos a exigência de inscrições nos Cadastros das pessoas físicas tributantes, no intuito de controlar a arrecadação. A condição de contribuinte de tributos, entretanto, independe do fato do interessado ser ou não inscrito nos referidos Cadastros de Contribuintes.
- 50) A Administração Fiscal pode recusar a inscrição aos contribuintes que não atendam aos requisitos legais de sua concessão. Em respeito ao dever de pagar impostos, à livre concorrência, à justiça fiscal, e ainda, visando salvaguardar a contraface da prestação de benefícios coletivos, é possível à lei fiscal, em situações graves, estabelecer dispositivos restritivos ao exercício da atividade econômica.
- 51) No mecanismo dos “consentimentos prévios e controles fiscais preventivos periódicos”, a lei fiscal determina verificações periódicas por sobre deveres rotineiros que impõe. Como casos clássicos, temos a obrigatoriedade de escrituração

de livros fiscais, o dever de prestar declarações periódicas à repartição fiscal, a exigência de emissão de documentos fiscais. Estes mecanismos viabilizam uma eficaz Fiscalização Tributária e, se for o caso, a conseqüente aplicação de sanções de polícia, que, em casos comprovadamente extremos de ofensa ao interesse público, podem, inclusive, desde que previsto na lei, chegar à interdição do estabelecimento.

Fiscalização Tributária

- 52) A “Fiscalização Tributária” se traduz em um controle por sobre as atividades do contribuinte, e se destina a verificar a legalidade do exercício da atividade econômica, sob a ótica tributária e fiscal. Em sua ação, o Fisco desenvolve três grandes gêneros de funções de Fiscalização Tributária: comprovação e inspeção; lançamento; obtenção de informações.
- 53) A Fiscalização Tributária desempenha dois papéis essenciais: previne as infrações, pela possibilidade sempre presente de verificação do cumprimento das obrigações e deveres dos contribuintes; prepara a repressão das infrações à legislação tributária ou administrativo-fiscal. Por outro lado, as atividades de Fiscalização Tributária têm duas principais finalidades: cognoscitivas (visam corrigir atuações inadequadas do contribuinte, ou substituí-las) e repressivas.
- 54) O Poder de Polícia Fiscal, em regra, pertence a pessoa competente para “instituir” o tributo. O Poder Tributário é indelegável, entretanto, o exercício do Poder de Polícia Fiscal pode ser delegado, porém, só para outra pessoa jurídica de direito público. Para as pessoas jurídicas de direito privado só se pode cometer o encargo de arrecadar, mas não qualquer parcela do Poder de Polícia Fiscal.
- 55) Na CRFB/88, o Princípio da Capacidade Econômica adquiriu força vinculante, tanto para o legislador ordinário, como para o aplicador da norma (art. 145, §1º). Para garantir a efetividade desse princípio, o constituinte faculta à Administração Fiscal, nos termos da lei, a identificação do patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte. Assim, o objetivo maior da Fiscalização Tributária não é o de simplesmente proporcionar um maior fluxo de recursos, mas o de assegurar a isonomia na tributação, a justiça fiscal, a livre concorrência.
- 56) A complexidade do “mundo fiscal” exige que o Fisco disponha de discricionariedade para decidir acerca do momento, da forma, do alcance, da investigação fiscal, etc., entretanto, não existe discricionariedade alguma nos resultados a serem obtidos através da Fiscalização Tributária, uma vez que estes devem se ajustar perfeitamente à liquidação, em respeito ao Princípio da Estrita Legalidade da Tributação.
- 57) Dentre os princípios orientadores da ação fiscalizadora podemos ressaltar: Princípio da Verdade Material; da Proporcionalidade; do Contraditório; da Cooperação; os princípios aplicáveis aos deveres fiscais (eficácia, razoabilidade, necessidade, economicidade e essencialidade); Princípio da Imparcialidade.

- 58) O CTN, em seu art. 195, estabelece verdadeira “cláusula geral de polícia” ao dispor que não tem aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito dos agentes do Fisco de examinar mercadorias, livros ou documentos fiscais. Em qualquer dos tipos de ação fiscalizadora, o Fisco pode, independentemente de interpelação judicial, obrigar o administrado a exibir os seus documentos e livros, presente, pois, a auto-executoriedade.
- 59) Quanto aos tipos de ação fiscalizadora, podemos assim agrupá-los: fiscalização cadastral, fiscalização horizontal, auditagens fiscais, regimes especiais de fiscalização.
- 60) A FISCALIZAÇÃO CADASTRAL é aquela que o Fisco procede dentro mesmo das repartições fiscais, utilizando-se das próprias declarações e informações prestadas pelos contribuintes. Dentro deste tipo de ação fiscalizadora podemos identificar três subtipos de atividades: Atividades de Mera Constatação, Comprovações Formais e Verificação de Omissos de Recolhimento. As ATIVIDADES DE MERA CONSTATAÇÃO são aquelas que consistem em mera verificação do cumprimento, pelos sujeitos passivos, dos deveres de polícia de apresentar declarações. As COMPROVAÇÕES FORMAIS, são as atividades de fiscalização orientadas à verificação da exatidão formal do declarado pelo contribuinte. Quanto a “verificação de OMISSÕES DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS”, o que se faz é o mero cotejo entre as informações obtidas através dos deveres instrumentais, e o efetivo recolhimento do *quantum* oriundo das obrigações tributárias. A FISCALIZAÇÃO CADASTRAL se utiliza dos mais modernos recursos de informática para cruzamento de informações, e é levada a cabo por servidores públicos que processam informações disponíveis nos bancos de dados das unidades fazendárias e que não precisam estar exercendo o “Poder de Polícia Fiscal Investigatório”. Por isso, a FISCALIZAÇÃO CADASTRAL deve ser plena e global, abraçando o universo dos dados disponibilizados. Não chegamos, nesse tipo de ação, a ter uma diligência propriamente dita ou uma atividade investigatória.
- 61) A FISCALIZAÇÃO HORIZONTAL é a que o Fisco utiliza para verificar determinadas formas de sonegação fiscal, no exato momento em que elas ocorrem. As AUDITAGENS FISCAIS são aquelas em que se verificam os livros e documentos dos contribuintes, podendo-se levantar infrações e débitos ainda não prescritos. A FISCALIZAÇÃO HORIZONTAL e as AUDITAGENS FISCAIS são amostrais e limitadas. Estes dois tipos de ação fiscalizadoras são realizados fora da sede e são típicas ações investigatórias, que exigem profissionais investidos de “Poder de Polícia Fiscal Investigatória”.
- 62) Os REGIMES ESPECIAIS DE FISCALIZAÇÃO podem ser determinados, em certas circunstâncias, quando o comportamento do contribuinte justificar a intensificação das medidas de fiscalização, bem como o acirramento de determinados deveres de polícia, seja porque as possibilidades de lesão ao interesse público são maiores, seja porque as medidas anteriores de fiscalização não foram suficientes, seja porque o contribuinte persiste no comportamento lesivo ao erário público, etc..

- 63) Não devemos confundir a utilização dos REGIMES ESPECIAIS DE FISCALIZAÇÃO, com a imposição de sanções de polícia. A fiscalização tributária visa verificar o cumprimento das obrigações fiscais e dos deveres de polícia; por outro lado, para que se possa falar em sanção de polícia, é de se imaginar que a infração já tenha sido apurada, e o que se objetiva é a punição. Na primeira, pois, sobressai o cunho investigatório, mesmo que, eventualmente, esse “reforço” das medidas de fiscalização possam acarretar um certo “desconforto” para os particulares, por outro lado, a sanção de polícia atua quando falham os mecanismos de prevenção, apurando-se a infração. A aplicação de sanções é uma consequência do fato do contribuinte ter descumprido a obrigação tributária ou o dever de polícia, e, de qualquer forma, depende da realização de prévia ação fiscalizadora, em algum de seus tipos.
- 64) Embora devendo respeito ao Princípio da Mínima Incidência, aos Princípios da Praticabilidade, Economia e Efetividade Administrativa, pode o contribuinte ter de se submeter a uma nova atuação de Fiscalização Tributária, sobre os dados referentes a um mesmo período já fiscalizado.
- 65) O Fisco dispõe de um acesso especial a informações a respeito dos contribuintes, entretanto, em contrapartida, os contribuintes devem contar com a segurança de que as informações de seus negócios não serão utilizadas para outros fins. Esta intervenção no “espaço profissional” deve ser a menor possível e causar os menores transtornos, daí, Fisco deve utilizar as informações coletadas tão somente no interesse da Justa Tributação, e para tanto, faz-se necessária a estrita observância do DEVER DE SIGILO.

Fiscalização Tributária e o Lançamento

- 66) Para que o tributo nasça, ou seja, para que exista a obrigação tributária, não se exige nenhuma atuação da Administração, porque o tributo só pode nascer pela tão só incidência da lei.
- 67) Na emanção do ato final de lançamento inexistente qualquer margem de discricionariedade por parte da Administração, uma vez que o crédito tributário decorre dos exatos contornos da obrigação tributária, que por sua vez vem definida na lei. Diante da possibilidade de descumprimento dos ditames legais, torna-se necessária a possibilidade de realização de uma atividade prévia ao pronunciamento definitivo acerca da dívida tributária. A Fiscalização Tributária, assim, mesmo que de forma abreviada, possibilita fornecer à Administração Fazendária a certeza necessária acerca da exata configuração da obrigação tributária, prévia, portanto, ao ato de lançamento definitivo, em decorrência, exatamente, das exigências do Princípio da Legalidade e da Tipicidade.
- 68) O Poder Tributário se esgota, diante do Princípio da Legalidade Tributária, unicamente, na esfera de atuação do Poder Legislativo. A Administração Fiscal, assim, via de regra, não exerce qualquer fatia do Poder Tributário. Por outro lado, o lançamento é atuação administrativa, e encontra-se na faixa de atuação do Poder de

Polícia Fiscal. Trata-se de ato meramente declaratório – declara os limites e contornos da obrigação tributária e abre ensejo a possibilidade de cobrança judicial.

- 69) É o próprio receio da sonegação que leva a Administração, em determinadas situações, a praticar, pelo contribuinte, um ato originalmente seu. Entretanto, nos dias de hoje, passa-se a impor a este a obrigação de aplicar a norma fiscal, e reserva-se ao Estado a tarefa de comprovar a correção dessas atuações. A tendência é o deslocamento da “liquidação” para a seara dos contribuintes.
- 70) No lançamento por homologação, o ato de lançamento aparece como um fechamento do processo de Fiscalização Tributária *lato sensu*. Só tem sentido prático falarmos de “ato de lançamento”, diante de uma obrigação tributária não cumprida espontaneamente. Para que se inscreva o crédito em dívida ativa, para que se possa executar judicialmente a dívida, torna-se necessário bem delimitar os contornos do débito tributário, e para tanto, o Fisco deve, antes, proceder a uma ação fiscalizadora, fechando-a com um ato de lançamento.
- 71) No lançamento por declaração, o Fisco, de posse das informações prestadas pelo contribuinte, em verdade, desenvolve um tipo de ação fiscalizadora, e confirma o declarado pelo contribuinte, ou faz um lançamento *ex officio*, conforme o verificado. Ocorre a imposição legal do dever de polícia de “declarar”, aliado a uma atuação de “Fiscalização Tributária”, com a possível retificação da declaração.
- 72) No lançamento direto não há qualquer margem de discricionariedade para a fixação de aspecto quantitativo, pelo Fisco. Em realidade, antecipando-se, atuando em lugar do contribuinte, o Fisco pratica uma “Fiscalização rigorosamente Preventiva”, ou seja, a Administração Fiscal mais do que controla – determina o *quantum debeatur* para o contribuinte, para afastar qualquer possibilidade de desvio.
- 73) No lançamento por declaração, o contribuinte tem o dever de polícia de apresentar os seus dados de maneira detalhada – calcula o tributo, mas não paga. Por sua vez, o Fisco atua com o seu Poder de Polícia Fiscalizador, verificando a exatidão dos dados apresentados, caso a caso. Pratica-se, assim, uma “fiscalização casuística”, com a verificação detalhada da legitimidade da obrigação tributária.
- 74) O lançamento, nada mais é do que o expediente finalizador da Fiscalização Tributária, e pode se dar antecipadamente, de forma rigorosamente preventiva; casuisticamente; pode ter uma característica meramente homologatória; ou *ex officio*, em eventuais diferenças.

Sanção de Polícia

- 75) As “sanções de polícia fiscal” atingem o descumprimento dos deveres oriundos do exercício do Poder Tributário (obrigações tributárias), e os decorrentes do exercício do Poder de Polícia Fiscal (pela não observância dos deveres de polícia fiscal).
- 76) A doutrina e a jurisprudência tendem a afastar do meio tributário medidas de polícia que seriam normais se fossem adotadas em outros ramos, entretanto, no “Estado

Social Tributário de Direito” não se encontram justificativas para tais tendências, uma vez que o tributo é fonte prioritária, ou quase exclusiva, de recursos públicos, indispensável para o funcionamento dos serviços públicos.

- 77) No Direito Fiscal, o princípio geral é o da responsabilidade objetiva, porém, a legislação tributária pode trazer expressamente infrações subjetivas. Não haveria como consagrar a responsabilidade objetiva, sem o “amortecimento” proporcionado pela utilização do Princípio da Boa Fé, tornando-se necessário, ainda, garantir a confiança dos administrados.
- 78) O comportamento violador de dever jurídico, no campo fiscal, pode revestir as características de mero ilícito ou de crime. Por um lado, os crimes fiscais estão subordinados aos princípios, institutos e formas do Direito Penal, por outro, os ilícitos fiscais, de caráter não penal, se submetem aos do Direito Administrativo.
- 79) Os crimes fiscais em nada diferem, no plano ontológico, dos ilícitos tributários, ou seja, trata-se da mesma sorte de violação das normas jurídicas tributárias, materiais ou formais, qualificadas pela exacerbação da nocividade das respectivas condutas. O critério distintivo assenta-se no tipo de sanção imposta. Os ilícitos tributários são punidos com sanções objetivas, em regra de natureza patrimonial, podendo também afetar a atividade profissional do infrator, enquanto que os crimes fiscais são punidos com sanções subjetivas, no mais das vezes, privativas de liberdade.
- 80) As sanções penais se distinguem das sanções de cunho administrativo (e civil), entre outras razões, porque estas não são conversíveis em penas restritivas da liberdade; são aplicadas exclusivamente por órgãos da Administração Pública, ao contrário dos crimes fiscais, que são aplicados, única e exclusivamente, pelo Judiciário; podem alcançar pessoas jurídicas; não exigem, em regra, dolo ou culpa; se transferem aos herdeiros.
- 81) O princípio vigente para as sanções de polícia é o Princípio (geral) da Legalidade previsto no art. 5º, II da CRFB/88. A eficácia da sanção de polícia é medida pelo seu potencial de proporcionar uma mudança no comportamento do contribuinte, por isso, não seria adequado penalidades estabelecidas legalmente de forma fixa, sem qualquer margem discricionária, distantes do caso concreto e que impossibilitassem uma atuação administrativa eficaz.
- 82) A instituição de infrações tributárias não observa o Princípio da Anterioridade, como previsto no art. 150, II, b da CRFB/88, mas deve reverência ao Princípio da Retroatividade. O Direito brasileiro consagra alguns outros princípios informativos das infrações fiscais: Princípio da Ampla Defesa; Princípio da Retroatividade Benigna; Princípio da Interpretação Mais Favorável; Princípio da Proporcionalidade da sanção.
- 83) Quanto às infrações fiscais, podemos caracteriza-las em dois grupos principais: as de cunho compensatório (civis) e as penas de cunho punitivo (administrativas).

- 84) As sanções civis, no Direito Fiscal, decorrem da impontualidade do devedor. São mecanismos, previstos na lei, intimidativos, que visam assegurar o pontual pagamento do crédito tributário. Independem de interpelação da Administração Fiscal e surgem *ex vi legis* pelo não pagamento do crédito tributário no prazo devido. Temos nesse grupo, três tipos principais de sanções: multas de mora, juros de mora e correção monetária.
- 85) A multa de mora tem cunho compensatório. Trata-se de multa que incide pela falta de recolhimento de tributos ao Erário, nos respectivos vencimentos, sendo aplicadas em razão da violação de direito subjetivo de crédito.
- 86) Além das multas, os juros de mora recompõem o equilíbrio afetado pelo inadimplemento no cumprimento da obrigação principal. Ao contrário da multa de mora, são calculados até a data do efetivo pagamento do tributo e incidem sobre o total do crédito tributário.
- 87) A correção monetária dos débitos fiscais se refere a uma atualização periódica e automática dos débitos fiscais, tendo em vista os efeitos da variação do poder aquisitivo da moeda, de acordo com índices inflacionários.
- 88) As sanções administrativas, de intuito punitivo, só podem ser aplicadas mediante prévio procedimento constitutivo, cujo ponto de partida, em regra, é a lavratura do Auto de Infração. Surgem da atuação da Fiscalização, são instituídas por lei e cobradas mediante atividade administrativa vinculada.
- 89) As sanções administrativas pecuniárias são o modo, por excelência, de punir as infrações à legislação tributária. Não há no Direito Fiscal um limite máximo genérico para o legislador estabelecer as penalidades. Não nos convencemos da tese acerca da vedação constitucional das multas confiscatórias, pois, o art. 150, IV da CRFB/88 proíbe a utilização de tributos com efeito de confisco, e isto nada tem a ver com penalidades.
- 90) Quanto à apreensão provisória de livros e documentos, dois são seus objetivos: para exercer o Poder de Fiscalizar ou para provar o ilícito ou crime. Não há ainda o ilícito e, portanto, não há que se falar em sanção; o que se quer é verificar se houve, ou não, a irregularidade.
- 91) Com relação à apreensão de mercadorias, quando ela visa possibilitar a fiscalização ou obter meios de prova, não há que se falar em penalidades. Quando a apreensão se dá para garantir o pagamento de débito fiscal, a mesma se torna ilegítima, pois o Fisco dispõe de mecanismos adequados para tanto, não se justificando o procedimento.
- 92) A cominação da pena de perda de mercadoria pode ser tomada pela Administração, se assim dispuser a lei, porém, a lei fiscal não pode abrir a auto-executoriedade para o Fisco. Tal pena só tem cabimento em infrações de maior gravidade.

- 93) Em respeito ao dever de pagar impostos, à livre concorrência, à justiça fiscal e visando salvaguardar a contraface da prestação de benefícios coletivos, é possível à lei fiscal estabelecer a possibilidade de interdição de estabelecimentos como sanção de polícia, em situações onde se detectar reiterada prática de sonegação fiscal, onde o interesse público for lesado insistentemente, e quando os esforços da Administração Fiscal se mostrarem inócuos.
- 94) Em respeito ao disposto no art. 5º, LXVII, da CRFB/88, as sanções administrativo-fiscais não podem ser privativas de liberdade.
- 95) Na ausência de previsão legal de penas de advertência, o agente do Fisco, diante de uma infração, não pode, ao seu alvedrio, optar por advertir o faltoso, ao invés de apená-lo, pois a aplicação de sanções fiscais não é um direito subjetivo da autoridade fiscal, mas um dever que vincula a Administração.
- 96) A atuação por sobre segmentos e contribuintes que estatisticamente apresentam distorções ou indícios de evasão, para além de incrementar a eficácia da ação do Fisco, é uma necessidade que se traduz no reforço das garantias do contribuinte contra possíveis arbitrariedades.
- 97) Um pré-requisito para a eficácia no combate à sonegação é a honesta e eficaz Administração Pública. O tributo não pode ser jamais a contraface de desperdícios, mordomias, corrupção, nepotismo, ineficácia administrativa, sob pena de perder o seu próprio fundamento.

Bibliografia

AGIRREAZKUENAGA, Ináki - *La Coacción Administrativa Directa*, Madrid, Editorial Civitas S.A. – Instituto Vasco de Administración Publica, 1990.

ALESSI, Renato - *Diritto Amministrativo*, vol. I, Milano, Ed. Giuffrè, 1949.
_____ - *Istituzionale del Diritto Amministrativo Italiano*, Ed. Giuffrè, Milano, 1953.

ALESSI, Renato / STAMMATI, Gaetano - *Istituzioni di Diritto Tributario*, 1ª ed., UTET, Torino, s/d.

AMARAL, Diogo Freitas do - *Curso de Direito Administrativo*, vol. I, 2ª ed., Coimbra, Livraria Almedina, 1998.
_____ - *Direito Administrativo*, vol. II, 2ª ed., Lisboa, 1988.
_____ - *Direito Administrativo*, vol. III, Lisboa, 1989.
_____ - *Direitos Fundamentais dos Administrados*, in *Nos Dez Anos de Constituição*, organizado por Jorge Miranda, Imprensa Nacional, Lisboa, 1986.

ANDRADE, José Carlos Vieira de - *Os Direitos Fundamentais – Na Constituição Portuguesa de 1976*, Coimbra, Ed. Livraria Almedina, 1998.

ASCENSÃO, Oliveira - *O Direito – Introdução e Teoria Geral*, 10ª ed., Coimbra, Ed. Livraria Almedina, 1997.

ATALIBA, Geraldo - *Hipótese de Incidência Tributária*, 5ª ed., São Paulo, Ed. Malheiros, 1994.
_____ - em *Prefácio* a obra de Mizabel Derzi, *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1988.

AUER, Andreas - *O Princípio da Legalidade como norma, como ficção e como ideologia*, in *Justiça e Litigiosidade – História e Prospectiva*, organizado por Antônio Hespanha, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1995.

BALEEIRO, Aliomar - *Direito Tributário Brasileiro*, revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli, 10ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1985.
_____ - *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 7ª ed., atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1997.

BASTOS, Celso Seixas Ribeiro - *Repartição Constitucional da competência para o exercício do Poder de Polícia*, in *Revista de Direito Público* n.º 16, São Paulo, abril a junho de 1971.

BECKER, Alfredo Augusto - *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Ed. Saraiva, 1963.

BERLIRI, Antonio - *Principi di Diritto Tributario*, vol. II, tomo I, Milano, Giuffrè, 1957.

BEZOS, Clóvis - *Poder de Polícia*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1979.

BOBBIO, Norberto - *A era dos direitos*, Rio de Janeiro, Ed. Campus, 1992.

_____ - *Liberalismo e Democracia*, trad., 6ª ed., São Paulo, Ed. Brasiliense, 1995.

_____ - *O Futuro da Democracia – Uma defesa das regras do jogo*, trad. bras. Marco Aurélio Nogueira, 6ª ed., São Paulo, Ed. Paz e Terra, 1997.

BORGES, José Souto Maior - *Isonções Tributárias*, 2ª ed., São Paulo, Sugestões Literárias, 1980.

CAETANO, Marcello - *Manual de Direito Administrativo*, tomo II, 9ª ed., revista e atualizada por Diogo Freitas do Amaral, Coimbra, Livraria Almedina, 1983.

CAMPOS, Diogo Paredes Leite de - *Evolução e Perspectivas do Direito Fiscal*, in Revista da Ordem dos Advogados, ano 43, Lisboa, dezembro de 1983.

CAMPOS, Diogo Leite de / RODRIGUES, Silva / SOUSA, Lopes de - *Lei Geral Tributária – comentada e anotada*, Lisboa, Vislis Editores, 1999.

CANOTILHO, J. J. Gomes - *A concretização da Constituição pelo legislador e pelo Tribunal Constitucional*, in Nos dez anos da Constituição, organização de Jorge Miranda, Lisboa, Imprensa Nacional, 1986.

_____ - *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 2ª ed., Coimbra, Ed. Almedina, 1998.

CANOTILHO, J. J. Gomes / MOREIRA, Vital - *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3ª ed., Coimbra Editora, 1993.

CARDONA, Maria Celeste - *O Regime e a Natureza da Discricionariedade Imprópria e da Discricionariedade Técnica*, in Boletim da Direção Geral das Contribuições e Impostos, do Ministério das Finanças, Lisboa, janeiro a março de 1983.

CARVALHO, Paulo de Barros - *Curso de Direito Tributário*, 7ª ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1995.

_____ - *Extinção da Obrigação Tributária, nos casos de lançamento por homologação*, in *Direito Tributário – Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*, org. Celso Antônio Bandeira de Mello, São Paulo, Malheiros Editores, 1997.

_____ - *Hermenêutica do Direito Tributário*, in *Elementos de Direito Tributário*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

CAUPERS, João - Direito Administrativo – Guia de Estudo, 3ª ed., Lisboa, Editorial Notícias, 1998.

CAVALCANTI, Themístocles Brandão - Curso de Direito Administrativo, 10ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Freitas Bastos, 1977.

CENEVIVA, Walter - Em 2070 Direito Público voltará no tempo, in Perspectivas do Direito Público, coord. Cármen Lúcia A. Rocha, Belo Horizonte, Ed. Del Rey, 1995.

CERVERA TORREJON, em nota introdutória a obra de Ana Maria Juan Lozano - *La Inspeccion de Hacienda ante la Constitucion*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, 1993.

CHAPUS, René - *Droit Administratif General*, I, 6ª ed., Paris, 1992.

COELHO, Sacha Calmon Navarro - Art. 113 a 138, in *Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenação de Calos Valder do Nascimento, 2ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1998.

_____ - *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*, 6ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1997.

_____ - *Teoria e Prática das Multas Tributárias – Infrações Tributárias – Sanções Tributárias*, 2ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1998.

CORREIA, J. Manuel Sérvulo - *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, Coimbra, Ed. Livraria Almedina, 1987.

_____ - *Noções de Direito Administrativo*, vol. I, Lisboa, Ed. Danúbio, 1982.

_____ - *Polícia*, in *Dicionário Jurídico de Administração Pública*, vol. VI, Lisboa, 1994.

COSTA, Alcides Jorge - *Natureza Jurídica do Empréstimo Compulsório*, in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 70/1.

COSTA Jr., Paulo José da / DENARI, Zelmo - *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, 3ª ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1998.

CRETELLA Júnior, José - *Do Poder de Polícia*, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1999.

DENARI, Zelmo / COSTA Jr., Paulo José da - *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, 3ª ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1998.

DERZI, Mizabel Abreu Machado - Artigos 139 a 155, in *Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenação de Carlos Valder do Nascimento, 2ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1998.

_____ - *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1988.

_____ - *Medidas Provisórias – sua Absoluta Inadequação à Instituição e Majoração de Tributos*, in Revista de Direito Tributário, n.º 45, jul/set/1988.

_____ - em notas de atualização da obra de Aliomar Baleeiro - *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 7.ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1997.

DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella - *Direito Administrativo*, 8.ª ed., São Paulo, Ed. Atlas, 1997.

_____ - *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*, São Paulo, Ed. Atlas, 1991.

DUEZ, Paul / DEBEYRE, Guy - *Traité de Droit Administratif*, Paris, Librairie Dalloz, 1952.

ESCRIBANO LOPEZ, F. - *La configuración jurídica del deber de contribuir*, Madrid, Ed. Civitas, 1988.

ESPEJO POYATO, Isabel - *Organización y Funciones de la Inspección de los Tributos del Estado*, Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, Centro de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda, 1992.

ESTORNINHO, Maria João - *A Fuga para o Direito Privado – Contributo para o estudo da actividade de direito privado da Administração Pública*, Coimbra, Ed. Livraria Almedina, 1996.

FAUSTINO, Manuel e outros - *Guia do Fisco* 98, ano IV, n.º 4, Lisboa, 1998.

FAVARA, F. - *La programmazione dei controlli fiscali in Italia: aspetti giuridici*, in Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1982.

FAVEIRO, Vítor - *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, Ed. Coimbra, 1984.

FERNANDES, Ricardo de Sá - *Execução Fiscal*, in Dicionário Jurídico da Administração Pública, vol. IV, Lisboa, 1991.

FERREIRA Filho, Manoel Gonçalves - *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, vol. 4, São Paulo, Ed. Saraiva, 1995.

FERREIRA, Roberto dos Santos - *Crimes contra a Ordem Tributária*, São Paulo, Ed. Malheiros, 1996.

FERREIRA, Sérgio de Andrea - *Poder e Autoridade da Polícia Administrativa*, in Direito Administrativo da Ordem Pública, coord. José Cretella Júnior, 3.ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1998.

FERREIRO LAPATZA, José Juan - *O Estatuto do Contribuinte*, (trad.), in Cadernos de Direito Tributário, n.º 70, São Paulo, Malheiros Editores.

FIORINI, Bartolomé A. - *Poder de Policía*, 2ª ed., Buenos Aires, Ed. Alfa, 1962.

FLEINER, Fritz - *Instituciones de Derecho Administrativo*, trad. da 8ª ed. alemã, Barcelona, Ed. Labor, 1933.

FORSTHOFF, Ernest - *Tratado de Derecho Administrativo*, Madrid, Institutos de Estudios Políticos, 1958.

FREIRE, Pascoal de Mello - *Instituições de Direito Civil e Criminal Português*, de 1789, traduzido por Miguel Pinto de Meneses, in Antologia de Textos sobre Finanças e Economia, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal do Ministério das Finanças, Lisboa, 1966.

_____ - *Novo Código de Direito Público de Portugal com as provas*, de 1844, traduzido por Miguel Pinto de Meneses, in Antologia de Textos sobre Finanças e Economia, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal do Ministério das Finanças, Lisboa, 1966.

GARCIA DE ENTERRÍA, Eduardo / RAMÓN FERNÁNDEZ, Tomás - *Curso de Derecho Administrativo* – vol. I, 8ª ed., Madrid, Editorial Civitas, 1998.

GARRIDO FALLA, Fernando - *Las Transformaciones del concepto jurídico de Policía Administrativa*, in Revista de Administracion Publica do Instituto de Estudios Políticos, Madrid, ano IV, n.º 11, mayo-agosto de 1953.

_____ - *Tratado de Derecho Administrativo*, vol. II, Parte General: Conclusion, 10ª ed., Madrid, Ed. Tecnos, 1992.

GOMES, Nuno de Sá - *As Situações Jurídico Tributárias*, Ministério das Finanças, Lisboa, 1969.

_____ - *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, Lisboa, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, 1997.

GOMES, Orlando - *Obrigações*, atualizado por Humberto Theodoro Jr., 9ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1994.

GORDILLO, Agustin A. - *Teoria General del Derecho Administrativo*, Madrid, Instituto de Estudios de Administracion Local, 1984.

GRAU, Eros Roberto - *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, 3ª ed., São Paulo, Ed. Malheiros, 1997.

_____ - *Elementos de direito econômico*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1981.

GUERRA REGUERA, Manuel - *Condonación de Sanciones Tributarias y Principios Constitucionales*, Madrid, Ed. Marcial Pons, 1995.

GUIMARÃES, M. A. Miranda - *Ação Fiscal – Limites à Fiscalização Tributária – Impugnação ao Lançamento*, 3ª ed., Porto Alegre, Ed. Livraria do Advogado, 1999.

HESPANHA, A. Manuel - *Para uma teoria da história institucional do Antigo Regime, in Poder e Instituições na Europa do Antigo Regime – Colectânea de Textos*, Lisboa, Editado pela Fundação Calouste Gulbenkian, 1988.

HORTA, Raul Machado - *Estudos de Direito Constitucional*, Belo Horizonte, Ed. Del Rey, 1995.

HUGON, Paul - *O Imposto – Teoria Moderna e Principais Sistemas*, São Paulo, Ed. Renascença, 1945.

JARACH, Dino - *Curso Superior de Derecho Tributario*, Vol. I, 1ª ed., Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, 1957.

JUAN LOZANO, Ana Maria - *La Inspeccion de Hacienda ante la Constitucion*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, 1993.

KIRCHHOF, Paul - *La influencia de la Constitución Alemana en su Legislación Tributária*, in *Garantias Constitucionales del contribuyente*, 2ª ed., Valencia, Ed. Tyrant lo Blanch, 1998.

LA MONICA/ MAZZA/ MARINI e RIONDATO - *Manuale del Diritto di Polizia*, Milano, Giuffrè Editore, 1993.

LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes - *A Evasão e a Fraude Fiscais face à teoria da interpretação da lei fiscal*, in *Revista Fisco*, n.º 32, Lisboa, junho de 1991.

LUBLINSKAYA, A. D. - *A concepção burguesa contemporânea de monarquia absoluta*, in *Poder e Instituições na Europa do Antigo Regime – Colectânea de Textos*, Lisboa, Editado pela Fundação Calouste Gulbenkian, 1988.

MACHADO, Celso Cordeiro - *Tratado de Direito Tributário Brasileiro*, vol. VI, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1984.

MACHADO, Hugo de Brito - *Curso de Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo, Ed. Malheiros, 1994.

_____ - *Sanções Políticas no Direito Tributário (Brasil)*, in *Revista Ciência e Técnica Fiscal do Ministério das Finanças*, n.º 389, Lisboa, janeiro a março de 1998.

MACHETE, Rui Chancerelle de - *Privilégio da Execução Prévia*, in *Dicionário Jurídico da Administração Pública*, Vol. VI, Lisboa, 1994.

MALBERG, R. Carré de - *Teoría General del Estado*, trad., 2ª ed. em espanhol, México, Fondo de Cultura Económica – Facultad de Derecho – UNAM, 1998.

MANTERO SÁENZ - *La función inspectora tributaria*, Revista Española de Derecho Financiero, n.º 41, Ed. Civitas, 1984.

MARAVALL, José Antônio - *A função do direito privado e da propriedade como limite do poder do Estado*, in Poder e Instituições na Europa do Antigo Regime – Colectânea de Textos, Lisboa, Editado pela Fundação Calouste Gulbenkian, 1988.

MARIENHOFF, Miguel S. - *Tratado de Derecho Administrativo*, tomo IV, Buenos Aires, Ed. Abeledo Perrot, 1973.

MARTÍNEZ, Soares - *Direito Fiscal*, 9ª ed., Coimbra, Ed. Livraria Almedina, 1997.

MARTINS, Ives Gandra - *Uma Visão do Mundo Contemporâneo*, Ed. Pioneira, 1996.

MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva/ MARONE, José Ruben - *Artigos 1º a 15*, in Comentários ao Código Tributário Nacional, coordenação de Carlos Valder do Nascimento, 2ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1998.

MAYER, Otto - *Deutsches Verwaltungsrecht*, traduzido para o espanhol como *Derecho Administrativo Alemán – Poder de Policía y Poder Tributario*, tomo II, Parte Especial, trad. Heredia y Krotoschin -1904, 2ª ed., Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1982.

MEDAUAR, Odete - *Direito Administrativo Moderno*, 3ª ed., São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais, 1999.

MEIRELLES, Hely Lopes - *Direito Administrativo Brasileiro*, 13ª ed., São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais, 1987.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de - *Curso de Direito Administrativo*, 5ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 1994.

_____ - *Elementos de Direito Administrativo*, 1980.

MERKL, Adolf - *Teoría General del Derecho Administrativo*, (trad. esp.), Ed. Nacional, México, 1980.

MICHELI, Gian Antonio - *Curso de Derecho Tributario*, trad. esp. de Julio Banacloche, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975.

MIRANDA, Jorge - *A Competência Legislativa no Domínio dos Impostos e as Chamadas Receitas Parafiscais*, in Revista da Faculdade de Direito de Lisboa, Vol. XXIX, 1988.

_____ - *Direitos Fundamentais – Introdução Geral*, Apontamentos de Aulas, Lisboa, 1999.

_____ - *Manual de Direito Constitucional*, tomo I, 6ª ed., Coimbra Editora, 1997.

_____ - *Manual de Direito Constitucional*, tomo II, 3ª ed., Coimbra Editora, 1996.

_____ - *Manual de Direito Constitucional*, tomo IV, 2^a ed., Coimbra Editora, 1998.

_____ - *Manual de Direito Constitucional*, tomo V, Coimbra Editora, 1997.

_____ - *Textos Históricos de Direito Constitucional*, Lisboa, 1980.

MORAES, Alexandre de - *Direito Constitucional*, 6^a ed., São Paulo, Ed. Atlas, 1999.

MORAES, Bernardo Ribeiro de - *Compêndio de Direito Tributário*, vol. 1, 5^a ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1996.

_____ - *Compêndio de Direito Tributário*, vol. II, 3^a ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1997.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo - *Curso de Direito Administrativo*, 11^a ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1997.

MORENO FRENÁNDEZ, Juan Ignacio - *La Discrecionalidad en el Derecho Tributario*, Valladolid, Editorial Lex Nova, 1998.

MOTA, A. M. Cardoso / PEREIRA, J. F. Lemos - *Teoria e Técnica dos Impostos*, 22^a ed., Lisboa, Ed. Rei dos Livros, 1998.

NABAIS, Casalta - *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo – dissertação de doutoramento em Ciências Jurídico-Políticas na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Coimbra, Livraria Almedina, 1998.

MÁXIMO NETO - *Raízes Históricas do Tributo Brasileiro – Uma Visão Crítica do Sistema Tributário Nacional – O Regime Fiscal das Contratações Dízimos e outros tributos conexos precursores da Ação Fiscal sobre a Produção, Circulação e Consumo de Bens, Mercadorias e Serviços no Brasil*, vol.II, Monografia patrocinada pela Fundação Calouste Gulbenkian, Belo Horizonte, 1979.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa - *Curso de Direito Tributário*, 14^a ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, Fernando Andrade de - *O Direito Administrativo – Origens e Perspectivas*, in *Perspectivas do Direito Público*, coord. Cármen Lúcia A. Rocha, Belo Horizonte, Ed. Del Rey, 1995.

OLIVEIRA, Mário Esteves de - *Direito Administrativo*, I, Coimbra, 1980.

PAPIER, H. J. - *Ley Fundamental y Orden Económico*, in *Manual de Derecho Constitucional*, trad. esp. de *Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, org. Konrad Hesse, Madrid, Ed. Marcial Pons, 1996.

PARADA, Ramón - *Derecho Administrativo*, I, Parte General, 10^a ed., Madrid, Ed. Marcial Pons, 1998.

PEREZ DE AYALA/ EUSEBIO GONZALEZ - *Curso de Derecho Tributario*, tomo II, 4^ª ed., Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1984.

PEREZ ROYO, F. - *Derecho Financiero y Tributario – Parte General*, 8^ª ed., Madrid, Ed. Civitas, 1998.

_____ - *Los delitos y las infracciones em matéria tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986.

PINTO, Maria da Glória Ferreira - *Breve Reflexão sobre a execução coactiva dos actos administrativos*, in Estudos, vol. II, Lisboa, Ed. do Centro de Estudos Fiscais, 1983.

PIZZORUSSO, Alessandro / GARBARINO, Carlo/ VANDELLI, Luciano, e outros, *Enciclopedia Garzanti del Diritto*, 1^ª ed., Milano, Ed. Redazioni Garzanti, 1993.

QUEIRÓ, Afonso Rodrigues - *Os Limites do Poder Discricionário das Autoridades Administrativas*, in Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, vol. XLI, 1965.

REALE, Miguel - *Lições Preliminares de Direito*, 22^ª ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1995.

_____ - *O Estado Democrático de Direito e o Conflito de Ideologias*, 2^ª ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1999.

RIVERO, Jean - *Direito Administrativo*, trad. Rogério Ehrhardt Soares, Coimbra, Ed. Livraria Almedina, 1981.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando - *Lecciones de Derecho Financiero*, 10^ª ed., Madrid, Seccion de Publicaciones - Universidad Complutense, 1993.

SANCHES, J. L. Saldanha - *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, Ed. Lex, 1998.

SANTAMARÍA PASTOR, J. A. - *Fundamentos de Derecho Administrativo*, vol. I, Ed. Centro R. Areces, Madrid, 1988.

SEIXAS Filho, Aurélio Pitanga - *Art. 194 a 218*, in Comentários ao Código Tributário Nacional, coordenação de Calos Valder do Nascimento, 2^ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1998.

_____ - *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário – A função Fiscal*, 2^ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1996.

SILVA, José Afonso da - *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 13^ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 1997.

_____ - *Perspectivas das Formas Políticas*, in Perspectivas do Direito Público, coord. Cármen Lúcia A. Rocha, Belo Horizonte, Ed. Del Rey, 1995.

SILVA, Vasco Pereira da - *Em busca do Acto Administrativo Perdido*, Coimbra, Livraria Almedina, 1998.

SOARES, Rogério Ehrardt - *Princípio da Legalidade e Administração Constitutiva*, in Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, vol. 57, 1981.

SOUSA, Alfredo José de - *Infrações Fiscais não Aduaneiras*, 3^a ed., Coimbra, Ed. Almedina, 1998.

SOUSA, Marcelo Rebelo de / GALVÃO, Sofia - *Introdução ao Estudo do Direito*, 4^a ed., Ed. Publicações Europa-América LDA, 1998.

SOUSA, Marcelo Rebelo de - *Lições de Direito Administrativo*, I, 2^a ed., Lisboa, Pedro Ferreira Editor, 1994/95.

SOUSA, Ruben Gomes de - *Compêndio de Legislação Tributária*, Ed. Póstuma, São Paulo, Resenha Tributária, 1975.

STAMMATI, Gaetano/ ALESSI, Renato - *Istituzioni di Diritto Tributario*, 1^a ed., UTET, Torino, s/d.

TÁCITO, Caio - *O Poder de Polícia e seus limites*, in Revista de Direito Administrativo da Fundação Getúlio Vargas, n.º 27, Jan/Mar/1952.

_____ - *Poder de Polícia e Polícia do Poder*, in *Direito Administrativo da Ordem Pública*, coord. Caio Tácito, 3^a ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1998.

TEMER, Michel - *Elementos de Direito Constitucional*, 1^a ed., São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1982.

THEODORO Jr., Humberto - em nota de atualização da obra de Orlando Gomes, *Obrigações*, 9^a ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1994.

THOMAS CABRELLES, Norberto - *Qué es y cómo se efectúa la Inspección Fiscal*, Barcelona, Ediciones Fausí, 1987.

TIPKE, Klaus - *Límites de la integración en el Derecho Tributario*, in Revista Española de Derecho Financiero, n.º 34, abril/junho de 1982.

UCKMAR, Victor - *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*, trad. Marco Aurélio Greco, 2^a ed., São Paulo, Malheiros Editores, 1999.

VILLEGAS, Hector - *Direito Penal Tributário*, trad., São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1974.

WEIL, Prosper - *O Direito Administrativo*, Coimbra, Livraria Almedina, 1977.

XAVIER, Alberto - *Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1977.

_____ - *Manual de Direito Fiscal*, vol. 1, Lisboa, 1974.

_____ - *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1978.