

GRANDES QUESTÕES ATUAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

17º volume

Coordenador

VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA

Autores

ALCIDES JORGE COSTA
BETINA TREIGER GRUPENMACHER
FÁBIO PALLARETTI CALCINI
GABRIEL LACERDA TROIANELLI
GUILHERME CEZAROTI
HUGO DE BRITO MACHADO
HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO
HUMBERTO ÁVILA
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO
MARCIANO SEABRA DE GODOI
MISABEL ABREU MACHADO DERZI
PAULO AYRES BARRETO
PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA
RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO
RENATO LOPES BECHO
ROBERTO FERRAZ
SACHA CALMON NAVARRO COELHO
SCHUBERT DE FARIAS MACHADO
SERGIO ANDRÉ ROCHA

DIALÉTICA

São Paulo - 2013

Biblioteca
RV&LC/MG

Todavia, eventual decisão judicial (STF) declarando a inconstitucionalidade da Resolução nº 13/2012, trará sérias dificuldades para as recomposições operacionais e fiscais, especialmente se a eficácia for promovida com efeito *ex tunc*, demandando o atendimento às diferenças tributárias.

Os conflitos devem permanecer (ou mesmo recrudesce) com manifestos prejuízos para os Estados, e Distrito Federal (de origem e de destino dos bens e mercadorias), e para as pessoas privadas (localizadas nos Estados de origem e de destino).

A Volta do *in dubio pro* Contribuinte: Avanço ou Retrocesso?

MARCIANO SEABRA DE GODOI

Mestre e Doutor em Direito Tributário. Professor da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Presidente do Instituto de Estudos Fiscais (Belo Horizonte). Advogado.

1. Introdução

O objetivo do presente artigo é examinar duas propostas doutrinárias recentes, elaboradas no sentido de reavaliar a adequação e as consequências da aplicação do critério do *in dubio pro* contribuinte na interpretação do Direito Tributário.

Os argumentos, observações e comentários que desenvolveremos com relação a ambas as propostas doutrinárias devem ser interpretados como críticas respeitadas e construtivas, elaboradas no espírito de uma academia jurídica livre, aberta, arejada e em constante dialética, como de resto vem sendo o espírito que há quase 20 anos anima a publicação da prestigiosa série *Grandes questões atuais do Direito Tributário*.



2. Posicionamento Tradicional da Doutrina Brasileira sobre o Tema

Os fundadores da doutrina do Direito Tributário no Brasil manifestaram já em suas primeiras obras um posicionamento muito claro a respeito do desacerto da teoria do *in dubio pro* contribuinte como critério específico de interpretação jurídica. Nisto, não discordavam da posição então universalmente adotada pela doutrina especializada. O italiano Antonio Berliri, por exemplo, em obra publicada em 1952, observava que desde a Idade Média até o final do século XIX se acreditava que a norma tributária deveria ser interpretada de forma peculiar e distinta da forma com que se interpretavam as normas jurídicas em geral, mas a partir do estabelecimento do Direito Tributário como disciplina científica se passou a considerar “unanimemente que se deve obedecer às mesmas regras de interpreta-

ção”¹. Para Berliri, não se pode sustentar, no ambiente histórico contemporâneo, que as leis tributárias restringem o livre exercício de direitos ou têm caráter excepcional.

Amílcar Falcão, escrevendo em 1959, defendia que todos os métodos de interpretação seriam compatíveis com o Direito Tributário, posicionando-se contra qualquer solução apriorística, como o *in dubio contra fisco* ou o *in dubio pro fisco*. Falcão repele em especial o seguinte adágio de Modestino, que figura no Digesto: “Entendo que não cometeria qualquer falta quem, em questões duvidosas, respondesse categoricamente contra o fisco.”² Mesmo no século XIX, já em pleno Estado Fiscal, ainda era encontrada a opinião doutrinária e jurisprudencial de que, dado o caráter pretensamente restritivo e odioso do tributo, as normas de incidência tributária deveriam ser interpretadas de maneira literal e, na dúvida, sempre a favor do contribuinte. Num célebre julgado da Câmara dos Lordes de 1869 (*Partington v. Attorney General*), decidiu-se que, se a conduta do contribuinte não se encaixa perfeitamente na *letra da lei*, não se lhe poderia exigir o tributo, “não obstante o espírito da lei indique a solução oposta”³.

Aliomar Baleeiro, tratando do tema da interpretação jurídica em seu clássico *Direito Tributário Brasileiro*, critica as posições preconcebidas contra o Fisco ou de suspeição sistemática do contribuinte por parte dos agentes fiscais⁴.

Rubens Gomes de Sousa, em sua obra pioneira de 1952, dedicou-se com afinco a apontar e defender a natureza de “direito comum” do Direito Tributário, afastando a pecha de “direito excepcional” desse ramo do Direito, que prevaleceu até o século XIX. Gomes de Sousa criticava os autores que defendiam que, enquanto o Direito Civil e Penal seriam inspirados por princípios morais e seguiam a consciência coletiva ou o sentido comum da população, o Direito

¹ BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario - volumen I*, tradução e estudo preliminar de Fernando Vicente-Arche Domingo, Madri: Editorial de Derecho Financiero, 1964, p. 96.

² FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao Direito Tributário* (1ª edição publicada em 1959), 4ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 64.

³ FROMMEL, Stefan N. “United Kingdom tax law and abuse of rights”, *Intertax* nº 2, 1991, p. 62.

⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*, 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 678.

Tributário seria movido por simples necessidades práticas e não guardava qualquer subordinação a princípios e a valores⁵.

Gomes de Sousa procurava responder especificamente às alegações de que o Direito Tributário seria *excepcional*, visto que, sendo a liberdade a condição natural do homem, toda regra jurídica que lhe imponha restrições afastar-se-ia da consciência coletiva e constituiria um direito *excepcional*. Sua argumentação quanto a este ponto é a seguinte:

“(...) o direito, sendo um fenômeno social, considera o indivíduo, não isoladamente, mas em sociedade, isto é, em relação a seus semelhantes; nessas condições, é evidente que o uso da propriedade privada e o exercício das faculdades que dela decorrem (...) podem e devem ser regulados pelo direito. (...) Assim sendo, a tributação deixa de ser uma limitação da propriedade e dos direitos dela decorrentes, para ser apenas uma condição de seu exercício, imposta pelo interesse coletivo. O argumento de que se trata de direito excepcional só seria válido, portanto, quanto aos tributos confiscatórios (...) [mas] o confisco, além de ser proibido pela Constituição (art. 153, § 11), não é, sob o ponto de vista jurídico, um tributo.”⁶ (Destacamos)

Quanto ao direito positivo, o ordenamento brasileiro, como de resto o ordenamento da generalidade dos países de nosso entorno cultural, não adota um critério apriorístico e específico para a interpretação do Direito Tributário. O art. 112 do CTN constitui a projeção do princípio penal do *in dubio pro reo* no campo específico do Direito Tributário sancionador, estabelecendo diversas hipóteses em que, em caso de dúvida, “a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado”. Repita-se que o dispositivo legal não se aplica à interpretação das normas que tratam dos elementos da obrigação tributária (fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo etc.), mas somente à interpretação das normas que tratam de infrações e sanções tributárias.

⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária* (1ª edição de 1952), São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 53.

⁶ *Ibidem*, p. 55.

Na doutrina, Ives Gandra Martins ocupa posição minoritária e isolada ao refutar essa distinção quanto ao art. 112 do CTN e afirmar que o legislador brasileiro “faz opções claras sobre dever ser o direito fiscal interpretado da forma mais favorável ao sujeito mais fraco da relação tributária”⁷. Tal afirmação, em linha com a visão libertarista segundo a qual o tributo é uma “regra de rejeição social”, destoa de toda a tradição doutrinária do Direito Tributário brasileiro, e a nosso ver somente faria sentido se ainda vivêssemos sob o paradigma protoliberal do caráter odioso do tributo.

3. A Tese recentemente Proposta por Marcos de Aguiar Villas-Bôas em Favor do *in dubio pro Contribuinte*

Em sua dissertação de mestrado recentemente publicada⁸, Marcos de Aguiar Villas-Bôas declara que o objetivo de seu trabalho não seria retomar a defesa tradicional do *in dubio pro contribuinte*. Essa defesa tradicional “nos parece realmente difícil de aceitar”, afirma o autor, visto que proporia uma “regra absoluta de prevalência” dos interesses do contribuinte em caso de dúvida na interpretação do Direito Tributário. O autor afirma então que sua proposta seria dar ao argumento uma “nova roupagem”, apresentando o *in dubio pro contribuinte* como um “princípio constitucional, que seria desdobrado em um postulado normativo e em regras jurídicas”⁹.

Por mais que o autor afirme e reafirme que sua proposta seria distinta da velha defesa do *in dubio pro contribuinte*, a análise atenta de sua dissertação indica exatamente o contrário. Como se viu acima, o núcleo fundamental da secularmente conhecida defesa do *in dubio pro contribuinte* é a visão da relação tributária como uma relação de poder e opressão, entre um Estado autoritário e um contribuinte desprotegido, e a caracterização da norma de imposição tributária como uma figura de exceção, que intrinsecamente limita direitos individuais. Essas duas caracterizações são a própria base, e vêm constantemente à tona, na dissertação de Villas-Bôas.

⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*, 2ª ed., São Paulo: LTr, 1998, p. 208.

⁸ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*, São Paulo: MP e Ferraz de Camargo, Azevedo e Matsunaga Advogados, 2012.

⁹ *Ibidem*, p. 21.

Na visão do autor, o tributo é, por definição, uma limitação, um ataque a um direito fundamental do contribuinte: o direito de propriedade. Caracterizado assim, como um elemento cuja natureza joga contra os direitos fundamentais dos cidadãos, o tributo é visto como uma agressão que deve ser cercada de todas as possíveis e imagináveis prevenções. Por isso o Direito Tributário, como “trabalha, a todo o tempo, com a limitação de direitos fundamentais”, não é visto pelo autor como um direito comum, e sim como um direito peculiar, excepcional, demandando em consequência maiores *cuidados interpretativos*, como a presença do *in dubio pro contribuinte*:

“Pedimos vênias para discordar, portanto, da clássica doutrina que utiliza o argumento de que o Direito Tributário é um direito como qualquer outro, não comportando singularidades em sua interpretação. O Direito Tributário (...) envolve uma relação jurídica muito específica entre Estado - ou quem lhe faça as vezes - e cidadão. Esta relação tem como objeto uma prestação que afeta os direitos fundamentais de propriedade e de liberdade do contribuinte, dentre outros direitos. (...) A chamada interpretação do Direito Tributário comporta, por conseguinte, características próprias nos seus resultados, ou seja, nos conteúdos das normas jurídicas construídas.”¹⁰

A visão de que o tributo é, em si mesmo, uma limitação aos direitos de liberdade e propriedade dos cidadãos é própria da sociedade estamental que precedeu as revoluções liberais¹¹. Nessas sociedades, exatamente pela visão do tributo como um jugo ignominioso, os cidadãos livres a ele não se submetiam¹². Mas essa visão não quadra com o Estado Fiscal que se instaurou a partir do iluminismo e das revoluções burguesas. No Estado Fiscal, o tributo deixou a condição de receita pública esporádica e odiosa e passou a ser o susten-

¹⁰ *Ibidem*, pp. 170-171.

¹¹ Cf. GARCÍA, Eusebio González. *La interpretación de las normas tributarias*, Pamplona: Aranzadi, 1997, pp. 20-23.

¹² Conforme ressalta Ricardo Lobo Torres, a imunidade fiscal dos homens livres, notadamente dos membros da nobreza e do clero, é parte fundamental da ideia mais ampla de liberdade estamental, a forma de liberdade presente no Estado Patrimonial, que antecedeu no tempo o Estado Fiscal - cf. TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*, Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

táculo básico e permanente dos serviços e políticas públicas¹³. A noção jurídica de tributo, a partir das revoluções liberais do século XVIII, joga *a favor* e não *contra* os direitos fundamentais do contribuinte, na medida em que o tributo passa a ser necessariamente vinculado a princípios de justiça (autogoverno-legalidade, igualdade, capacidade contributiva) e, ao mesmo tempo, demarca uma esfera de liberdade econômica e de iniciativa para os indivíduos, sendo o exercício concreto e os frutos econômicos dessa liberdade individual o substrato material sobre o qual incide o imposto, a espécie tributária por excelência.

É equivocada a premissa básica sobre a qual se baseia a obra de Villas-Bôas: a premissa de que o tributo limita, por sua própria natureza, os direitos fundamentais de liberdade e propriedade. A cobrança do tributo implica naturalmente transferência de recursos do patrimônio do sujeito passivo para o Erário, mas isso não significa que o tributo represente agressão ao direito de propriedade privada. Seria no mínimo estranho que o esteio financeiro fundamental das atividades estatais e políticas públicas no mundo contemporâneo fosse, ele mesmo, um atentado a um direito fundamental dos cidadãos. Tipke explica com clareza que o tributo confirma, ao invés de negar, a utilização privada da propriedade¹⁴:

“Tributos não são necessários, se ao Estado tudo já pertence e se a Economia é exercitada pelo Estado sozinho. Por isso é confirmada mediante a instituição da tributação a utilização privada da propriedade e da economia (...) tributos são o preço da proteção do Estado, para segurança institucional, que é necessária para a economia privada.”

O tributo, nas ordens constitucionais contemporâneas, não é uma qualquer exigência ou detração patrimonial do indivíduo. É uma exigência que a própria Constituição supõe legitimada por uma série de limitações formais e materiais (legalidade, irretroatividade, não surpresa, igualdade, imunidades). A norma que veda que o tributo tenha efeito de confisco (art. 150, IV, da Constituição de 1988), por exemplo, confirma que a incidência tributária normal e regular não é direcionada contra o direito de propriedade do sujeito passivo,

¹³ Cf. FRANCO, António Luciano de Sousa. *Finanças públicas e Direito Financeiro*, 4ª ed., Coimbra: Almedina, 1997.

¹⁴ TIPKE, Klaus; e LANG, Joachim. *Direito Tributário*, volume I, trad. de Luis Dória Furquim, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, pp. 53-54.

como aliás já explicava Rubens Gomes de Sousa na década de 50 do século passado (vide item 2 *supra*). Na desapropriação regulada pelo Direito Administrativo, por exemplo, o indivíduo perde o direito de propriedade sem perder qualquer parcela do seu patrimônio, por força da justa e prévia indenização em dinheiro. Na incidência tributária, pelo menos na incidência tributária tal como prevista e regulada na Constituição, o sujeito passivo é privado de parcela de seu patrimônio, mas não sofre restrições em seu direito de propriedade.

No Estado Fiscal, a incidência tributária é uma circunstância conformadora do meio ambiente jurídico no qual são normalmente exercitados os direitos de liberdade e de propriedade dos indivíduos¹⁵. Se a incidência tributária, por sua intensidade desproporcional, chega a atingir o núcleo essencial do direito de propriedade, o que se tem é uma cobrança anômala e inconstitucional, que deve ser vista e tomada como tal, e não como o modo de ser normal e característico de todo tributo.

Apesar de afirmar que seu estudo procurou ser “ideologicamente isento na análise do tema”¹⁶, Villas-Bôas adota uma postura ideológica extremamente infensa à presença do Estado no ambiente social e econômico, postura que pode ser classificada nas fileiras do libertarismo¹⁷. O autor adere às vezes explícita, às vezes implicitamente, às posições de Ives Gandra Martins, segundo as quais o tributo é uma norma de rejeição social, um comando que é obedecido socialmente não por um fundamento ético ou moral, mas simplesmente pelo temor da sanção prevista para seu descumprimento¹⁸.

¹⁵ Cf. TABOADA, Carlos Palao. “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario”, *Hacienda y Constitución*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979, pp. 277-320.

¹⁶ VILLAS-BÔAS, In dubio pro contribuinte: *visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*, op. cit., p. 21.

¹⁷ Sobre o libertarismo e sua visão distorcida das relações do tributo com o sistema jurídico e econômico, cf. MURPHY, Liam; e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade - os impostos e a justiça*, São Paulo: Martins Fontes, 2005. Sobre esse tema e seus reflexos na doutrina brasileira do Direito Tributário, cf. GODOI, Marciano Seabra de. “O tributo, o Direito Tributário e seu significado atual para a ordem constitucional: crítica à postura libertarista presente na doutrina brasileira”, In: OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; e GAMA, João Taborda da. *Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, volume III, Coimbra: Coimbra Editora, 2011, pp. 447-458.

¹⁸ Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*, 2ª ed., São Paulo: LTr, 1998.

A tributação é vista por Villas-Bôas como o sacrifício de um legítimo direito do contribuinte (seu direito de propriedade) em prol de um suspeito, duvidoso e incerto benefício social. Em nítida postura ideológica, o autor afirma genericamente, em diversas ocasiões, que o país “dedica boa parte da sua arrecadação ao pagamento de despesas com pessoal e muitas outras que deveriam ser reduzidas”¹⁹; na mesma toada de filiação ideológica clara, afirma com total desassombro: “Nestes tempos em que o capital é considerado cada vez mais importante pelo ser humano, não sendo diferente no Brasil, a propriedade assumiu um caráter de bem jurídico de total relevância (...).”²⁰ É interessante notar que, referindo-se dezenas de vezes ao direito fundamental de propriedade, a obra de Villas-Bôas não reserva qualquer consideração ao tema da sua necessária *função social*.

O momento em que a ideologia libertária e ultraindividualista é defendida de modo mais desenvolto e aberto é o trecho em que o autor afirma que, na tributação, o direito individual de propriedade não é desafiado em prol de um direito coletivo dos cidadãos, mas, sim, em prol do interesse dos governantes preocupados na verdade em manter suas posições de mando. Nas palavras do autor, “é ilusório o argumento de que se teria aí [na tributação] um conflito entre um direito coletivo ou um direito de toda a sociedade contra um direito individual”. Sua conclusão é que “inicialmente, o poder de tributar apenas beneficia o Estado, ele próprio, ou seja, lhe confere fundos. Se o dinheiro arrecadado será empregado em ações que beneficiem a sociedade já é outra questão, que é sabidamente grave em nosso país.” Aqui há uma filiação explícita à tese do tributo como norma de rejeição social, em que se assume apoditicamente que a imposição tributária é um “instrumento para que os detentores do poder nele se mantenham, não sendo a prestação de serviços públicos senão efeito colateral”²¹.

O coroamento deste excursus libertarista é a ousada defesa da ideia de que, em linha com as considerações anteriores, “a infração às leis fiscais, praticada em forma simplesmente omissiva ou mesmo fraudulenta, (...) não é, em si mesma, um ato que ataque direta e

imediatamente os direitos dos governados”²². Ou seja, defende-se que a sonegação tributária não atenta diretamente contra os interesses dos cidadãos e da sociedade civil, e sim contra os interesses dos políticos profissionais e dos governantes.

O autor também pretende, sem embasamento teórico ou empírico para tanto, excluir de maneira peremptória e definitiva qualquer possível papel redistributivo na tributação²³:

“Aliás, ao contrário do que leigamente se pensa, tributar mais não significa tirar dos que têm mais para dar aos que têm menos, pois aqueles que são tributados repassam os custos/despesas tributários nos seus preços, de modo que *a sociedade sempre é prejudicada como um todo*.” (Destacamos)

Ou seja, na visão do autor, o efeito progressivo ou regressivo, redistributivo ou concentrador de determinado tributo não é fenômeno a ser verificado caso a caso, conforme as circunstâncias jurídicas e econômicas de determinada incidência tributária. Em todo e qualquer caso, assume-se de antemão que o tributo tem um efeito concentrador e regressivo, e por sua causa “a sociedade sempre é prejudicada como um todo”.

Mas se não se propõe que o *in dubio pro* contribuinte seja uma “regra absoluta de prevalência” na interpretação das normas tributárias, o que de fato propõe o autor? Em alguns trechos da dissertação, propõe que o *in dubio pro* contribuinte seja uma espécie de exacerbação ou proteção especial do direito de propriedade: “O *in dubio pro* contribuinte surge no sistema constitucional tributário como uma determinação de que se proteja, *o máximo possível*, o direito fundamental de propriedade e demais direitos em jogo frente ao poder de tributar do Fisco”²⁴ (destacamos). Em outras ocasiões, propõe-se algo redundante, que o tal *in dubio pro* contribuinte seja simplesmente uma exigência de cumprimento do sistema constitucional tributário: “a finalidade que pretendemos ver atingida pelo princípio do *in dubio pro* contribuinte é a de realização do sistema constitucional tributário, buscando atender, até onde for possível, aos interesses

¹⁹ VILLAS-BÔAS, *In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*, op. cit., p. 22.

²⁰ *Ibidem*, p. 173.

²¹ *Ibidem*, p. 186.

²² *Ibidem*, p. 186, nota de rodapé nº 280, em que se reproduz trecho escrito por Hector Villegas.

²³ *Ibidem*, p. 185.

²⁴ *Ibidem*, p. 22.

de ambos os lados”²⁵. Já em outras ocasiões, o *in dubio pro contribuinte* aparece como simples reafirmação de normas específicas da Constituição, como a relativa à legalidade tributária²⁶.

Nos trechos transcritos abaixo, fica bastante claro que aquilo que o autor chama de “sobreprincípio constitucional” do *in dubio pro contribuinte* é uma redundância do tipo *os direitos do contribuinte previstos no sistema constitucional tributário devem ser respeitados*, e o que o autor chama de “postulado” do *in dubio pro contribuinte* é uma construção um tanto confusa, segundo a qual, na dúvida, o contribuinte tem razão, a menos que haja argumentos *razoáveis* ou *relevantes* a favor do Fisco...

“O sobreprincípio constitucional do *in dubio pro contribuinte* determina um estado ideal de coisas: uma tributação *com o máximo de cuidado* com os direitos do contribuinte, enquanto o postulado impõe que, nos casos de dúvida, quando do julgamento de questões tributárias, o contribuinte deverá ser beneficiado, a menos que existam justificativas claras e relevantes para um julgamento a favor do Fisco.”²⁷ (Destacamos)

“A despeito de o *in dubio pro contribuinte* não poder ser considerado uma norma que determina a prevalência do contribuinte em todos os casos de dúvida, pode sim ser compreendido como uma norma que indica um *maior cuidado* quanto à limitação dos direitos fundamentais do contribuinte.”²⁸ (Destacamos)

Os efeitos anunciados pelo autor como decorrência da adoção do sobreprincípio do *in dubio pro contribuinte* chegam a ser desconcertantes, pelo seu caráter vago e subjetivo: a adoção do princípio “possibilitará o crescimento do *cuidado* com a tributação, limitando *devidamente* o poder estatal de tributar, como determina a CF/88”²⁹ (destacamos). A adoção do princípio também faria bloquear as “nor-

²⁵ *Ibidem*, p. 166.

²⁶ “A Receita Federal tem editado inúmeros atos normativos com o intuito de acrescentar a sua arrecadação, mas muitos deles ferem o princípio da legalidade e, por via indireta, o sobre princípio do *in dubio pro contribuinte*.” (*Ibidem*, p. 241).

²⁷ *Ibidem*, p. 181.

²⁸ *Ibidem*, p. 176.

²⁹ *Ibidem*, p. 260.

mas que não estivessem justificadas pelo sistema constitucional tributário (...), as “significações que não conferissem relevância às limitações constitucionais do poder de tributar”³⁰.

Por outro lado, o autor revela uma compreensão curiosa a respeito do sentido do sistema constitucional tributário brasileiro e, em particular, das limitações constitucionais do poder de tributar. Para ele, o fato de a Constituição determinar que a exigência tributária deve respeitar a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade, a igualdade etc., significa que o legislador constituinte quis fazer *prevaler o direito de propriedade sobre o poder de tributar*: “Prever inúmeros princípios e regras que protegem o direito de propriedade do contribuinte, limitando o poder de tributar, não significa uma clara vontade do legislador constituinte de que aquele prevaleça sobre este? Parece-nos que sim.”³¹

Partindo dessa visão constitucional, não causa surpresa que o autor afirme que “a tributação é uma exceção, ou seja, na dúvida, prevalece a não tributação”³². Além de ser uma *exceção*, a tributação é vista pelo autor como uma decisão a ser tomada pelo Poder Judiciário (o que soa contraditório com a democracia e com a norma da legalidade tributária), o qual deve, nesta tomada de decisão, se guiar por uma lógica simples: alargar a tributação é proteger menos direitos, diminuí-la é proteger mais direitos.

“O Poder Judiciário dá a última palavra a respeito da tributação no Brasil. São os tribunais superiores que definem qual é a interpretação que irá prevalecer, podendo alargar ou não a tributação, conseqüentemente protegendo mais ou menos os direitos individuais do contribuinte.”³³ (Destacamos)

Em alguns momentos, tem-se a impressão de que o autor considera a exigência tributária como algo a demandar em todo e qualquer caso aquilo que no Direito Constitucional estadunidense se chama de *strict scrutiny*, ou seja, a atividade de controle jurisdicional de atos legislativos em seu mais alto nível de exigência³⁴. Esse controle deve ser exercido sempre que as cortes detectam em determinada

³⁰ *Ibidem*, p. 261.

³¹ *Ibidem*, p. 177.

³² *Ibidem*, p. 177.

³³ *Ibidem*, p. 242.

³⁴ Cf. TRIBE, Laurence H. *American Constitutional Law - volume II*, 3ª edição, Nova Iorque: Foundation Press, 2000, pp. 1.216 e seguintes.

medida legislativa um real e considerável impacto sobre o exercício de algum direito fundamental, uma invasão em princípio altamente suspeita de algum direito fundamental dos cidadãos, demandando que o Poder Judiciário escrutine com muito mais rigor do que na normalidade dos casos as razões, os objetivos e a proporcionalidade da medida legislativa. Com efeito, após afirmar que a normalidade é a não limitação dos direitos fundamentais, que devem ser protegidos ao máximo, e que são exigidos “fortes motivos para uma restrição à esfera jurídica do indivíduo”³⁵, o autor conclui: “a manutenção do *status quo* dos direitos fundamentais é a regra, enquanto a tributação, limitativa deste direito, vem em nível de exceção”³⁶.

A nosso juízo, o efeito prático que seria realmente alcançado com a adoção do *in dubio pro* contribuinte, tal como proposto pelo autor, seria um considerável empobrecimento da racionalidade discursiva que deve presidir a interpretação/aplicação do Direito Tributário. Para decidir as questões tributárias, julgadores administrativos e autoridades judiciais não precisariam ir muito a fundo nem gastar muito tempo em sua tarefa interpretativa, bastando o reconhecimento de que existe *algum fundamento plausível* na tese defendida pelos contribuintes para decidir a causa a seu favor. Afinal de contas, o caráter *de exceção* do tributo provoca, a juízo do autor, que “o lado da balança que representa os argumentos do contribuinte já sai com um peso prévio”³⁷. Veja-se a seguinte formulação do autor, a deixar claro que, nos casos difíceis, a balança há de pender para o lado do contribuinte:

“Nos casos de maior complexidade, nos quais é possível se decidir, com uma argumentação plausível, por limitar ou por não limitar o tão protegido direito de propriedade, não seria mais razoável decidir pela não limitação? Deve o poder estatal se sobrepor ao direito fundamental do cidadão?”³⁸

³⁵ *Ibidem*, p. 246.

³⁶ *Ibidem*, p. 250. Segundo o autor, além do direito individual de propriedade, existe também um “direito fundamental coletivo do contribuinte de ter uma tributação boa, de acordo com os ditames constitucionais” (*ibidem*, p. 187). O autor não dá maiores pistas sobre o que seria uma tributação “boa”.

³⁷ *Ibidem*, p. 252.

³⁸ *Ibidem*, p. 178. Nesse mesmo sentido são os comentários do autor sobre o art. 112 do CTN, que segundo ele deve ser aplicado não só aos casos de aplicação de sanções, mas a todas as questões tributárias: “Nos casos de maior complexidade, quando se tem argumentos relevantes para ambos os lados e tanto uma decisão pró-Fisco,

Em suma, não vemos qualquer diferença de monta entre as propostas de Villas-Bôas e as clássicas defesas do *in dubio pro* contribuinte contidas na história do Direito Tributário. Aliás, o próprio autor finaliza sua obra com um parágrafo onde se lê: “A nossa intenção não é pura e simplesmente beneficiar o contribuinte, apesar de nosso trabalho levar a isso.”³⁹

4. A Tese recentemente Proposta por Fernando Facury Scaff

Uma abordagem específica do argumento do *in dubio pro* contribuinte foi recentemente proposta por Fernando Facury Scaff⁴⁰. Segundo o autor, a regra de que, no Direito Penal, o voto de minerva será sempre pela absolvição do acusado também deve ser aplicada no âmbito do Direito Tributário e Financeiro, “em certos aspectos/procedimentos, [que] também possuem caráter acusatório”.

Esses aspectos e procedimentos são, a juízo do autor, os relacionados ao controle de legalidade de lançamentos tributários substanciados em autos de infração. Referindo-se às instâncias administrativas responsáveis pelo julgamento das defesas e recursos do contribuinte, o autor afirma que, ocorrendo empate em qualquer das instâncias, o voto de minerva será “necessariamente vinculado à absolvição (desoneração)”:

“Entendo que em caso de empate no julgamento de matéria tributária, por cortes administrativas ou judiciais, a decisão deverá ser obrigatoriamente vinculada à absolvição (desoneração), à semelhança do que ocorre em Direito Penal, em face da identidade entre as duas situações. Tal como no Direito Penal, no Direito Tributário o Estado acusa o contribuinte/réu alegando que este cometeu uma irregularidade contra o patrimônio do Fisco (...) o contribuinte/réu só poderá ser condenado em caso de haver a mais completa certeza da incorreção de seu procedimento. Caso a dúvida persista - ter

como uma decisão pró-contribuinte poderia ser, em princípio, justificada, o art. 112 do CTN deve funcionar como base para a construção de um parâmetro para a solução da contenda” (*Ibidem*, p. 180).

³⁹ *Ibidem*, p. 262.

⁴⁰ SCAFF, Fernando Facury. “‘In dubio pro reo’ também vale para o contribuinte”, Consultor Jurídico, disponível em <http://www.conjur.com.br/2013-jun-18/contas-vista-in-dubio-pro-contribuinte-prevalecer>. Acesso em 9.7.2013.

havido empate no julgamento - a decisão só pode ser pela desoneração/absolvição do contribuinte/réu injustamente acusado (...) ou seja: *in dubio pro contribuinte*.”

Ainda segundo o autor, as normas atualmente em vigor que regulam o processo administrativo de segunda instância e que determinam que, em caso de empate, “o voto de minerva é discricionário, e não vinculado ao contribuinte” violariam o “princípio da presunção de inocência, que preside a acusação”.

Scaff também faz observações sobre os casos de “julgamentos dos Tribunais de Contas que apontam seus dedos para os administradores indicando que existem irregularidade a serem sanadas em suas prestações de contas, sob pena de sanções administrativas, financeiras e até mesmo eleitorais”, afirmando que, nestes casos, o mesmo esquema lógico acima comentado (voto de minerva necessariamente pela absolvição) deveria ser aplicado.

Uma questão preliminar que merece ser comentada em relação às propostas de Scaff é que o autor somente aborda um aspecto específico do *in dubio pro contribuinte* (orientação do voto de minerva em julgamentos administrativos ou judiciais sobre matéria tributária). O autor não se manifesta expressamente sobre a questão mais geral do Direito Tributário ser um ramo *comum* ou *peculiar/excepcional* do ordenamento jurídico, demandando ou não posturas interpretativas específicas. Não se pode dizer ao certo se Scaff, com sua proposta, subscreve ou não a linha argumentativa contida, por exemplo, na obra de Villas-Bôas acima comentada, a tese de que a tributação é por natureza limitativa de direitos fundamentais e por isso o Direito Tributário não pode ser considerado um *direito comum*.

A proposta de Scaff apresenta, a nosso ver, dois problemas básicos. Em primeiro lugar, não se nos afigura adequado comparar a condenação judicial de um réu pela prática de determinado crime com a decisão (administrativa ou judicial) que mantém ou confirma a validade de um lançamento tributário. O autor afirma que “tal como no Direito Penal, no Direito Tributário o Estado acusa o contribuinte/réu alegando que este cometeu uma irregularidade contra o patrimônio do Fisco”. A comparação nos parece artificial. Afirmar que determinado contribuinte praticou o fato gerador de um tributo nada tem a ver com afirmar que determinado indivíduo praticou um crime. Num caso, a atividade do indivíduo é necessariamente vista

como um ato lícito⁴¹, enquanto noutro caso a atividade do indivíduo é tida necessariamente como ilícita. A “irregularidade” consistente em não recolher um tributo que se supõe devido não pode ser comparada, para fins de aplicação do princípio de presunção de inocência ou do *in dubio pro reo*, à “irregularidade” de praticar uma conduta pretensamente criminosa. A “irregularidade” de não cumprir uma prestação de cunho obrigacional (tributo) é bem distinta da “irregularidade” consistente na prática de um crime.

O autor afirma que o auto de infração, que realiza o lançamento tributário, possui natureza *acusatória*. Na doutrina e no Direito Processual, o *sistema acusatório* é diferenciado do *sistema inquisitório*⁴², e o lançamento tributário, como atividade administrativa, é situado na órbita de influência do princípio inquisitório, e não do princípio acusatório⁴³. Parece que Scaff, quando afirma o caráter *acusatório* do auto de infração que pratica o lançamento tributário, não se refere aos termos dessa clássica distinção processual entre a lógica acusatória e a lógica inquisitória, mas se prende ao argumento de que “tal como no Direito Penal, no Direito Tributário o Estado acusa o contribuinte/réu alegando que este cometeu uma *irregularidade* contra o patrimônio do Fisco” (destacamos). Pode-se usar o verbo *acusar* em seu sentido lato para descrever a atividade dos agentes fiscais na prática do lançamento tributário, mas então o argumento teria também que admitir que, numa ação de despejo, o

⁴¹ O tributo nunca será uma sanção por ato ilícito (art. 3º do CTN). Mesmo que a conduta do contribuinte apresente aspectos de invalidade ou ilicitude, esses aspectos devem ser abstraídos na interpretação da “definição legal do fato gerador” (art. 118 do CTN).

⁴² No processo inquisitório ou inquisitivo, “as funções de acusar, defender e julgar encontram-se enfeixadas em um único órgão, é o juiz que inicia de ofício o processo, que recolhe as provas e que, a final, profere a decisão”; o processo acusatório é um “processo de ação, com as garantias da imparcialidade do juiz, do contraditório e da publicidade” (CINTRA, Antonio Carlos; GRINOVER, Ada Pellegrini; e DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo*, 21ª edição, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 60).

⁴³ “O procedimento administrativo de lançamento é todo ele dominado por um *princípio inquisitório*, no que concerne à investigação, e por um princípio de verdade material, no que tange à valoração dos fatos, donde resulta a livre apreciação das provas, a admissibilidade de todos os meios de prova e o dever de investigação do Fisco, sem sujeição às regras clássicas de repartição do ônus da prova e de delimitação do objeto do processo, que vigoram nos processos dispositivos, de que é paradigma o processo civil.” (XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 156)

locador *acusa* o locatário de haver cometido uma *irregularidade* contra o seu patrimônio, sendo *acusatória* - e por isso mesmo merecedora de receber o influxo dos princípios jurídico-penais de proteção ao réu/acusado - a ação de despejo.

Em segundo lugar, a proposta de Scaff conduz a uma situação problemática, em que uma mesma conduta, regulada pelas mesmas normas tributárias, teria de ser submetida a critérios de julgamento distintos conforme o tipo de processo judicial em que tenha sido envolvida.

Veja-se, por exemplo, a discussão sobre se o mútuo entre pessoas jurídicas do mesmo grupo empresarial pode ou não ser considerado validamente como um fato gerador do IOF⁴⁴. Uma pessoa jurídica não financeira impetra mandado de segurança preventivo e requer a declaração judicial do seu direito de não se submeter ao IOF num caso em que entabulou um contrato de mútuo com outra empresa não financeira. Uma terceira empresa não financeira, em tudo semelhante à primeira, não ajuíza qualquer ação preventiva, e por isso vem a sofrer a lavratura de um auto de infração, em que o Fisco “acusa” a empresa de ter cometido uma “irregularidade” contra seu patrimônio, visto que praticou o fato gerador do IOF (mútuo entre empresas não financeiras) e não recolheu o imposto. Segundo a proposta de Scaff, haveria um conteúdo acusatório no segundo caso (em que houve um lançamento mediante lavratura de auto de infração), mas não no primeiro (mandado de segurança preventivo), provocando a aplicação do *in dubio pro* contribuinte no julgamento do segundo caso e sua não aplicação no primeiro, o que não faria o menor sentido visto que as normas tributárias aplicáveis são exatamente as mesmas em ambas as situações.

Tampouco procede a comparação entre a situação de um contribuinte que sofre o lançamento pela pretensa prática do fato gerador de um tributo e a situação de um titular de cargo público que sofre a acusação de ter cometido improbidade administrativa. No segundo caso, trata-se de apurar se ocorreu ou não um ato ilícito

⁴⁴ Sobre o tema, vide, por exemplo: NETO, Guilherme Cordeiro. “IOF e operações de mútuo”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 88, São Paulo: Dialética, 2003, pp. 20 e seguintes; TROIANELLI, Gabriel Lacerda. “A inconstitucionalidade do IOF sobre operações de mútuo entre pessoas jurídicas não financeiras de mesmo grupo empresarial”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 49, São Paulo: Dialética, 1999, pp. 106 e seguintes.

previsto na legislação; no primeiro, trata-se de apurar se ocorreu ou não o ato lícito previsto na hipótese de incidência tributária. Caso se defenda que as situações são similares, visto que também no primeiro caso o contribuinte é acusado da “infração” de não ter cumprido a obrigação tributária contra ele surgida, então o *in dubio pro reo* deveria também ser estendido a qualquer ação civil em que uma parte imputa a outra o descumprimento de determinada obrigação.

5. Conclusão

Não consideramos procedentes as iniciativas doutrinárias recentes de recobrar a força do ultrapassado argumento do *in dubio pro* contribuinte. Esse argumento, cuja premissa básica é a superada visão do tributo como uma crua espoliação de direitos fundamentais do indivíduo e do ordenamento tributário como um *direito de exceção*, não quadra nem com o Estado Fiscal consolidado há mais de um século no mundo contemporâneo, nem muito menos com o Estado Democrático de Direito inaugurado em 1988 em nossa ordem jurídico-constitucional.

No Direito Processual, o adjetivo *acusatório* é geralmente trabalhado e desenvolvido doutrinariamente no contexto de sua comparação com o processo inquisitivo ou inquisitório. Com base nessa tradicional comparação, não cabe sustentar que o lançamento tributário seja um procedimento ou um ato de conteúdo *acusatório*. Caso se queira utilizar o adjetivo *acusatório* em sentido amplo, e defender que o lançamento é *acusatório* porque, nele, o Fisco “acusa o sujeito passivo de haver cometido uma irregularidade” contra o patrimônio público, então serão também *acusatórios* os processos judiciais em que uma parte imputa a outra o descumprimento de determinada obrigação legal ou contratual, pois nesses casos também se pode sustentar, em sentido lato, que o autor “acusa” o réu de haver “cometido uma irregularidade contra o seu patrimônio”.