



TAXATION: SEARCHING FOR THE BALANCE BETWEEN EFFICIENCY AND INDIVIDUAL RIGHTS PROTECTION*

RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA: EM BUSCA DO EQUILÍBRIO ENTRE A EFICIÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E A PROTEÇÃO DOS DIREITOS INDIVIDUAIS

LUCIANA GRASSANO DE GOUVEIA MELO¹

ABSTRACT

It has been experienced a change in the roles played by both sides of the taxation rules. Because of this change, it's important to rethink interpretation patterns of the taxation principles in order to up to date its meaning. Principle of proportionality has an important duty to achieve a balance between efficiency and tax payer rights protection.

Keywords: Welfare State. Taxation. Constitutional Principles. Fundamental Rights. Principle of Proportionality.

RESUMO

Os papéis desempenhados pelos sujeitos da relação tributária mudaram. Para acompanhar essa mudança, deve ser atualizada a hermenêutica dos princípios constitucionais tributários, em especial o princípio da proporcionalidade, para que se atinja o equilíbrio entre a eficiência da Administração Tributária e a proteção dos direitos do contribuinte.

Palavras-chave: Estado Social. Relação Jurídica Tributária. Princípios Constitucionais. Direitos Fundamentais. Princípio da Proporcionalidade.

¹ É doutora em direito tributário pela UFPE, com estágio de pós-doutoramento, na Universidade de Bolonha (CAPES, BEX 18557-12-0). É professora dos programas de graduação, mestrado e doutorado em direito da UFPE. E-mail: luggmelo@gmail.com



O necessário equilíbrio entre a eficiência da Administração Tributária e a proteção dos direitos individuais

Os papéis desempenhados pelos atores da relação jurídica tributária são, seguramente, penosos para ambas as partes. De um lado o sujeito ativo, em regra ente estatal, que exerce uma atividade indesejável, porém indispensável e necessária: arrecadar mais e melhor; do outro lado o sujeito passivo que exerce uma atividade não menos penosa: contribuir e sujeitar-se a uma série de obrigações acessórias que custam muita energia e também muito dinheiro.

É por isso que sempre vale a pena fazer referência a uma citação do Professor Casalta Nabais², que além de brilhante, pode ser aplicada a todas as áreas de conhecimento e a todas as relações interpessoais. O tributarista português diz: “entre o oito e o oitenta há, afinal de contas, setenta e duas hipóteses de concretização de um *trade off* que não debite todos os custos e ônus a uns e credite todos os proveitos e benefícios a outros.”

Esse é o espírito que, como Casalta Nabais ensina, deve pautar-se a Relação Jurídica Tributária. E, sem dúvida, o desenvolvimento de princípios constitucionais como o da razoabilidade e da proporcionalidade parece ser a solução mais adequada para construir uma relação de maior harmonia entre os sujeitos da obrigação tributária, já que esses princípios cumprem importante papel na solução dos conflitos decorrentes das restrições de direitos individuais, pela atuação do poder estatal.

Na verdade, a maior necessidade de atenção que se deve dar aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade coincide com o maior desenvolvimento de um Estado, e aqui se fala em Estado numa perspectiva ampla, cujos próprios fins mudaram. Parece que o atual momento de construção da evolução constitucional brasileira aponta para a necessidade de ser destacado, nas diversas áreas do direito, inclusive o tributário, o seu aspecto social e solidário.

² NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito Fiscal**. Por um Estado Fiscal Suportável. Coimbra: Almedina, 2005, pp. 78-79.



E com a mudança desses fins se, de um lado, ganha importância a aplicação dos princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade para fazerem o papel de fiéis da balança, por outro lado os tradicionais princípios constitucionais tributários, seja da segurança jurídica, da legalidade, da isonomia necessitam ter sua exegese atualizada à evolução constitucional³, não se podendo mais responder aos problemas de hoje na perspectiva de uma interpretação constitucional que, apesar de justificável para solucionar demandas decorrentes do processo de democratização do país, quando foi promulgada a Constituição, não parece mais responder à realidade nacional que hoje presenciamos.

A leitura que se impõe dos referidos princípios constitucionais tributários é aquela que passe a considerar um cenário em que os próprios fins do Estado mudaram e, em razão disso, a exegese de tais princípios exige que não sejam interpretados em uma perspectiva única de proteção ao direito individual, mas também de garantia de uma justa distribuição dos encargos, pela realização isonômica do dever de contribuir aos gastos públicos.

Nesse ponto, não menos importante também é que nós sejamos capazes de compreender a atuação dos sujeitos da obrigação tributária de acordo com a realidade de massificação das relações tributárias⁴, que cada dia mais impõe uma transferência de tarefas que eram próprias da administração tributária para as mãos do contribuinte⁵.

Sabemos que as relações jurídicas tributárias vêm sofrendo grandes transformações, especialmente traduzidas no fato de que a Administração tributária tem deixado de ocupar, progressivamente, uma posição ativa no processo de aplicação das

³ Para uma análise específica dos princípios constitucionais tributários, ver: MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. **Estado Social e tributação**: uma nova abordagem sobre o dever de informar e a responsabilidade por infração. Recife: Ed. Universitária da UFPE, 2008.

⁴ Nesse sentido, PAVES, Maria José Fernandes. **La autoliquidación tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 36, atribui o emprego do termo “massificação” a MARTIN DELGADO, José María. Los nuevos procedimientos tributarios. Las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias. **Hacienda Publica Española**, n. 84, 1983, p. 30.

⁵ Esse fenômeno já há muitos anos foi referido por Ferreiro Lapatza, como a “privatización de la gestión tributaria”, em: FERREIRO LAPATZA, José Juan. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos. **Revista Española de Derecho Financiero**, n. 37. Madrid: Civitas, 1983, p. 85.



leis tributárias, passando a assumir uma posição fundamentalmente passiva de controle e fiscalização, ocorrendo o inverso em relação ao contribuinte.

Tal fato, por sua vez, pode ser creditado às mudanças ocorridas no âmbito do desenvolvimento do Estado social e das consequentes transformações do Direito Público e dos poderes do Estado. Nesse quadro, o cidadão contribuinte vem sendo o protagonista nas relações mantidas com a Administração tributária, enquanto esta última vem assumindo uma função, eminentemente de controle e fiscalização das atividades desempenhadas pelo sujeito passivo.

Essa mudança de papel está a exigir novos paradigmas hermenêuticos que garantam tanto efetividade às atividades de fiscalização e controle, exercidas pela Administração tributária, com vistas à concretização do princípio da capacidade contributiva, como também garantias para o cidadão, especialmente, no que concerne à aplicação de sanções em razão de comportamentos irregulares, pois o sujeito passivo da relação tributária passou definitivamente a assumir a carga de interpretar e aplicar as normas tributárias, o que implica em se gravar o particular com uma pesada e complexa tarefa, que se agrava ainda mais diante da rápida sucessão de normas legais e administrativas que modificam as precedentes, antes mesmo que as últimas tenham sido assimiladas até pela própria Administração, que dirá pelo contribuinte.

Toda a sorte de deveres de colaboração impostos aos diversos sujeitos obrigados, bem como a assunção pela administração tributária de uma ação eminentemente fiscalizadora e controladora impõem uma nova leitura do papel que cada um dos sujeitos desempenha nesta relação em concordância com os parâmetros exigidos pela razoabilidade e proporcionalidade.

Ora, se hoje a tarefa da administração tributária é muito mais controlar e fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias é razoável que se lhes confira os meios necessários para levar a cabo tal tarefa, o que parece ser exigência igualmente do princípio da isonomia tributária.

Se cada vez mais o cumprimento das obrigações tributárias depende da colaboração dos diversos sujeitos, inclusive o passivo, parece natural que a imposição do cumprimento destes deveres seja acompanhada de um direito-dever de verificação da



idoneidade de seu cumprimento, pela administração tributária. Mais ainda, parece conforme a razoabilidade que seja facilitada a tarefa da administração tributária de verificar a idoneidade dos fatos declarados pelo particular e a correção do valor declarado/pago, a título de imposto devido, sob pena de não se atingir uma tributação justa e isonômica.

O dever de contribuir é um princípio constitucional implícito concretizador do princípio da solidariedade⁶, previsto no art. 3º, I, da CF/88, além de ser inerente ao caráter social dos Estados atuais, que à atribuição de prestar serviços públicos, agregam a tarefa de promover a redistribuição de riquezas, tudo isso por meio de recursos, principalmente, de natureza tributária. Daí porque Ruiz Garcia⁷, citando K. H. Friauf, afirma que, atualmente, o Estado deve ser um Estado fiscal para poder ser um Estado Social e de Direito.

Por outro lado, essa transferência de tarefas próprias da administração tributária aos sujeitos obrigados impõe que tais sujeitos sejam tratados com respeito e vistos sob uma perspectiva de serem colaboradores da administração tributária. Nesse aspecto, parece importante uma reflexão sobre a responsabilidade por infração tributária, que é crucial para que se faça justiça com o cidadão que, da condição de passivo passou a assumir tarefas próprias do sujeito ativo da obrigação tributária, como a interpretação da lei tributária e sua aplicação para fins de cumprimento da obrigação de pagar antecipadamente os tributos.

Nestas circunstâncias, é essencial rediscutir a posição de parte da doutrina nacional⁸ sobre a perspectiva objetiva da responsabilidade por infração. Transferir ao

⁶ Para Pauner Chulvi, “[...] con la llegada del Estado social y democrático de derecho se ha dotado de un contenido solidario al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos al emplearlo como instrumento al servicio de la política social y económica del Estado redistribuidor. [...] La conexión entre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y el principio de solidaridad resulta innegable ya que el cumplimiento o incumplimiento del deber de tributar beneficia o perjudica, respectivamente, a todos dado el carate publico del ente que sostiene.” PAUNER CHULVI, Cristina. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: CEPC, 2001, p. 70-72.

⁷ GARCIA, Ruiz. **Secreto bancario y hacienda pública**. Madrid: Civitas, 1998, p. 41.

⁸ Em reconhecimento à responsabilidade objetiva, ver: NASCIMENTO, Carlos Valder. **Curso de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 143; OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 204; TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 218;



contribuinte todas essas tarefas e responsabilizá-lo por cometimento de infração sem considerar o aspecto subjetivo, a sua boa-fé, a existência de culpabilidade, mesmo a título de culpa leve, não é condizente com o papel que hoje joga o contribuinte nas relações de tributação⁹.

Se ao cidadão se impõe a tarefa de aplicar e, consequentemente, de interpretar as normas tributárias, quase sempre de alta complexidade e grande volume, não é razoável que qualquer discrepância de entendimento entre a interpretação conferida à lei pelo contribuinte e aquela empreendida pela Administração, em sua atividade de fiscalização e controle, seja imediatamente considerada como comportamento infrator, sujeito à aplicação de sanção¹⁰.

Veja que os princípios da proporcionalidade e razoabilidade têm a função precípua de intermediar o relacionamento entre os dois mais relevantes temas tratados no texto consitucional, quais sejam, os direitos e garantias fundamentais dos indivíduos e o ordenamento dos poderes estatais. Portanto, estudar o conteúdo das relações fisco-contribuinte a partir da utilização dos referidos princípios constitucionais conduz, necessariamente, à discussão de questões relacionadas a direitos fundamentais.

E aos direitos fundamentais, por sua vez, deve ser atribuída uma dupla dimensionalidade¹¹. Isso quer dizer que não devemos tratar apenas de reconhecer a liberdade como um valor supremo e, em decorrência, impor aos poderes públicos o dever de assegurá-la sem sopesamentos, mas a evolução histórica dos direitos

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 188, e CASTRO, Alexandre Barros. **Manual de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 365.

⁹ Já, reconhecendo a responsabilidade subjetiva, para Luciano Amaro, “subjaz à responsabilidade tributária a noção de culpa, pelo menos *stricto sensu*, pois, ainda que o indivíduo não atue com consciência e vontade do resultado, este pode decorrer da falta de diligência (portanto, da negligência) sua ou de seus prepostos, no trato de seus negócios”. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 431. Ainda, para Harada, “dizer que independe da intenção do agente significa que independe da vontade consciente e livre de praticar a conduta antijurídica, ou seja, independe do dolo, bastando a conduta culposa.” HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 2005, p. 491.

¹⁰ Sobre o tema, vale referir: ANÍBARRO PÉREZ, Susana. **La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria**. Valladolid: Lex Nova, 1999.

¹¹ A “dupla dimensionalidade” dos direitos fundamentais lhes atribui uma dimensão subjetiva e individual, a que tradicionalmente se relacionam os direitos fundamentais e uma dimensão objetiva, que expressa valores almejados por toda a sociedade, como explicitado por GUERRA FILHO, Willis Santiago. Sobre o princípio da proporcionalidade. In: LEITE, George Salomão (Org.). **Dos princípios constitucionais. Considerações em torno das normas principiológicas da Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 243.



fundamentais, marcada pelos processos de democratização e socialização, veio agregar à liberdade, o valor da solidariedade ou da “responsabilidade comunitária dos indivíduos”, descortinando uma dimensão participativa e social dos direitos fundamentais, que liga “a garantia do gozo dos direitos por todos à necessidade de uma intervenção colectiva reguladora e prestadora que crie as condições gerais do seu exercício efetivo”¹².

O reconhecimento da dupla dimensionalidade dos direitos fundamentais surgiu em consequência da percepção de que é através da harmonização dos interesses de cada membro da comunidade, individualmente considerado, com os interesses de toda a coletividade, ou de parte desta, que se torna possível atender melhor os interesses situados em cada uma das referidas esferas de interesses¹³.

É exatamente nesse contexto que se torna importante a aplicação do princípio da proporcionalidade, cujo alcance é acomodar os diversos interesses em jogo e segundo, Willis Santiago Guerra Filho, “fazer o sopesamento dos princípios e direitos fundamentais, bem como dos interesses e bens jurídicos em que se expressam, quando se encontram em estado de contradição, solucinando-a de forma que maximize o respeito a todos os envolvidos no conflito¹⁴.”

Quando se tem em mente o dever constitucional fundamental de contribuir para os gastos públicos, o conteúdo desse dever explicita um interesse constitucional, que não necessariamente equivale ao interesse da Administração nem se opõe ao interesse do cidadão, mas representa um interesse cujo conteúdo é uma gestão tributária eficiente e justa. Essas palavras são pertinentes nesse contexto porque, como já foi dito, em nome desse interesse geral vêm sendo atribuídos diversos deveres aos cidadãos, no sentido de colaborarem com a Administração tributária.

Na verdade, é o interesse geral de construir uma gestão tributária eficiente que justifica a atribuição legal de tais deveres a particulares, vez que à Administração tributária é impossível identificar e individualizar todos os fatos geradores de obrigação tributária. Por outro lado, como foi dito que tanto o interesse do particular, como do

¹² ANDRADE, José Carlos Vieira. **Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 143 ss.

¹³ GUERRA FILHO, op. cit. p. 243.

¹⁴ Ibid., p. 249-250



poder público devem confluir à realização do interesse geral, a atuação administrativa deve ser no sentido de apoiar e facilitar o cumprimento de tais deveres.

Daí porque, mais uma vez parafraseando Casalta Nabais¹⁵, precisamos ousar enfrentar os extremos e buscar o *juste milieu*, onde, segundo reza um aforismo bem conhecido, reside a virtude.

Notas Conclusivas

O fenômeno que envolve a massificação das relações tributárias, o agigantamento do volume das normas sobre tributação, a transferência do papel de interpretação e aplicação da legislação tributária ao sujeito passivo, a imputação de obrigações acessórias em número e custo excessivos, é sentido e experienciado no Brasil, como em outros ordenamentos. Todavia, percebe-se que o enfrentamento dessa realidade não foi suficiente para modificar a forma de pensar, raciocinar, interpretar e resolver os problemas relacionados ao Direito Tributário, em especial, à Justiça Tributária.

Isso porque, todas essas mudanças exigem novos paradigmas hermenêuticos que garantam tanto efetividade às atividades de fiscalização e controle, exercidas pela Administração tributária, como garantias para o contribuinte, que passa a desempenhar uma posição bastante ativa no processo de interpretação e aplicação das leis tributárias.

Ao lado disso, a implementação do Estado Social ensejou modificações significativas no âmbito do direito que passou a sofrer influxo da expansão das atividades dos sectores públicos, imposto pelo Estado Social e tornou-se altamente conflituoso, em vista da tensão existente entre a garantia dos direitos fundamentais e a concretização dos fins do Estado Social.

Essa conflituosidade, refletida no Direito Tributário, pode ser atenuada por um aprimoramento e compreensão do papel a ser desempenhado pelos princípios constitucionais da segurança jurídica, da legalidade, da isonomia e em especial da

¹⁵ NABAIS, op. cit., p. 78-79



proporcionalidade, cujas hermenêuticas precisam levar em consideração as mudanças decorrentes da cláusula do Estado Social.

Por fim, a releitura dos referidos princípios constitucionais deve considerar um cenário no qual os próprios fins do Estado mudaram e, por isso, não podem mais ser interpretados em uma perspectiva única de proteção ao direito individual, mas de garantia de uma justa distribuição de encargos, pela realização isonômica e solidária do dever de contribuir para os gastos públicos.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2004.

ANDRADE, José Carlos Vieira. **Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976**. Coimbra: Almedina, 1998.

ANÍBARRO PÉREZ, Susana. **La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria**. Valladolid: Lex Nova, 1999.

CASTRO, Alexandre Barros. **Manual de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos. **Revista Española de Derecho Financiero**, Madrid, n. 37, Civitas, 1983.

GARCIA, Ruiz. **Secreto bancario y hacienda pública**. Madrid: Civitas, 1998.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. Sobre o princípio da proporcionalidade. In: LEITE, George Salomão (Org.). *Dos princípios constitucionais. Considerações em torno das normas principiológicas da Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2003.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 2005.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. São Paulo: Saraiva, 1994.

MARTIN DELGADO, José María. Los nuevos procedimientos tributarios. Las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias". **Hacienda Publica Española**, n. 84, 1983.



MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. **Estado Social e tributação**: uma nova abordagem sobre o dever de informar e a responsabilidade por infração. Recife: Ed. Universitária da UFPE, 2008.

NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito Fiscal. Por um Estado Fiscal Suportável**. Coimbra: Almedina, 2005.

NASCIMENTO, Carlos Valder. **Curso de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000.

PAUNER CHULVI, Cristina. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: CEPC, 2001.

PAVES, Maria José Fernandes. **La autoliquidación tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 1995.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

* Palestra no Auditório da sede da Procuradoria Geral do Estado de Pernambuco, por ocasião de Seminário de Direito Público, em dezembro de 2014. Submetido em 2 de fevereiro de 2015 e aprovado para publicação em 10 de maio de 2015.