

**PARECER**



# ARBITRAMENTO. ARBÍTRIO SEM FUNDAMENTAÇÃO LEGAL – INTELIGÊNCIA DE PRINCÍPIOS E NORMAS CONSTITUCIONAIS SOBRE A HIPÓTESE DE IMPOSIÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA E OUTROS TRIBUTOS – PARECER

Ives Gandra da Silva Martins

Marilene Talarico Martins Rodrigues

## Consulta

Consulta-nos a Consulente (...), por intermédio de seu eminente advogado, **Prof. Dr. Paulo Ayres Barreto**, sobre diversas questões relacionadas com exigências fiscais originárias de autos de infrações lavrados pelo Fisco Federal, por **arbitramento**, a partir de provas constantes de processos administrativos originários de autuações lavradas pela Fiscalização Estadual, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, contra a Consulente.

Informa, também, a Consulente que a empresa aderiu ao Programa Especial de Parcelamento, denominado REFIS, instituído pela Lei n. 9.964/2000, tendo sido excluída do referido programa em 2005.

A Consulta está assim formulada:

“A Consulente em dezembro de 2006, ajuizou **Ação Anulatória de Débito Fiscal** contra a **União Federal** (Fazenda Nacional), perante a 1ª Vara Federal da Seção Judiciária de Bragança Paulista-SP - Processo n. 2006.61.23.002006-1, com fundamento no art. 38 da Lei n. 6.830/80, pelas seguintes razões:

Em **13/06/1995**, foi lavrado contra a Consulente o **Termo de Verificação FM n. 94.01229-5** decorrente da fiscalização direta de IRPJ, para

o **ano-base de 1991, exercício fiscal de 1992**, com ampliação para o 1º semestre do ano calendário 1992 somente quanto à matéria específica. Esta autuação resultou na lavratura de autos de infração reflexos para cobrança de valores a título de **IRPJ; IR Fonte; Contribuição Social; Finsocial Faturamento e PIS Faturamento**.

Relata a Consulente que os fatos se deram da seguinte forma:

Em **24/10/1994**, foi lavrado **Termo de Início de Fiscalização** no qual o Sr. Auditor Fiscal intimou a Consulente para apresentar os livros fiscais e comerciais, cópia da Declaração de Rendimentos e outros documentos, todos referentes aos períodos-base de 1991. Em **01/12/1994**, a Consulente recebeu o **Termo de Intimação** por meio do qual se requisiu a apresentação de demonstrativo de recomposição da conta “caixa” e a relação de créditos da conta “bancos”.

Ocorre que, enquanto a Consulente reunia os documentos solicitados pela fiscalização, sua sede foi vítima de enchente em razão de tempestade ocorrida no dia **14/01/1995**. No início da noite do dia 14 de janeiro, a sede da Consulente foi invadida pelas águas do córrego que passava junto ao terreno de sua sede. Ressalte-se que o dia 14 de janeiro foi um **sábado, dia da semana no qual a Consulente conta com a presença de pouquíssimos funcionários, o que dificultou demasiadamente o resguardo e proteção dos inúmeros documentos que lá estavam arquivados**.

As fortes chuvas ocorridas nesta data foram notícia em vários jornais, conforme documentos que foram juntados ao processo. A fábrica ficou completamente paralisada por mais de uma semana e só voltou a funcionar com a sua capacidade produtiva 100% restabelecida, após 40 dias da data da inundação.

A invasão das águas causou enorme prejuízo. A perda de máquinas e a demora do retorno da produção agravaram ainda mais a situação da Consulente que já se encontrava em concordata desde 1993. Poucos meses após o prejuízo causado pela enchente, o Juiz da 8ª Vara Cível da Capital decretou a falência da Consulente, que posteriormente foi revertida.

Em **18/01/1995**, para garantir a preservação de seus direitos, a Consulente compareceu à 11ª Delegacia da Polícia Civil de São Paulo e elaborou o **Boletim de Ocorrência n. 452/95**, para registrar os documentos que se perderam na inundação.

O prejuízo causado pelas chuvas foi gravíssimo. A sede da Consultente que antigamente localizava-se no Bairro de Santo Amaro, Avenida Nossa Senhora do Sabará n. 2.077, foi completamente inundada pelas águas da chuva. A inundação causou a perda de móveis, equipamentos e de inúmeros documentos, tal qual relacionado no Boletim de Ocorrência acima citado, a saber:

1. Livros Diários Geral e Auxiliares de 1987 e 1994;
2. Documentos bancários (avisos, extratos e conciliação).
3. Notas fiscais de fornecedores e notas fiscais de saída, série única fatura de 1988 a novembro de 1994;
4. Livros de registro de inventário de 1986 a 1994;
5. Livro Modelo III;
6. Fichas de controle patrimonial e nota fiscal de aquisição da Italmagnésio S/A e do Tonolli do Brasil;
7. Arquivos magnéticos diversos;
8. Controle de imobilizado;
9. Livro “Razão”;
10. Notas fiscais 1990, 1991, 1992 e 1993 da Italmagnésio S/A e Italmagnésio Nordeste S/A;
11. Processos de pagamento, fax e telex recebidos;
12. Relatórios de razão e balancetes;
13. Livros Diários Geral e Auxiliares de 1966 a 1991, sendo Diário Geral de n. 002 a 071 entre 05/1966 a 12/1991;
14. Livros Diários Auxiliares de 01/1988 a 12/1993;
15. Avisos bancários (movimentação contábil) entre 01/1988 a 11/1994;
16. Notas fiscais de fornecedores de 01/1988 a 11/1994, nºs 15.378 a 29.729; notas fiscais série única-fatura entre 01/1988 a 11/1994, nºs 67.581 a 84.792;
17. Livros Registros de inventários de 1988 a 1993 e livros modelo III;
18. Registro de controle da produção e do estoque modelo 3, nºs 004 a 010 de 01/1988 a 11/1993;
19. Fichas de controle patrimonial e nota fiscal de aquisição da Italmagnésio S/A Indústria e Comércio, Italmagnésio Nordeste S/A e Tonolli do Brasil Indústria e Comércio de Metais Ltda.;
20. Fichas de controles individuais dos ativos imobilizados referentes ao período de 01/1978 a 12/1992;
21. Cópias de notas fiscais de aquisições dos ativos imobilizados referentes ao período de 01/1988 a 12/1992;

22. Controle de imobilizado;

23. Razão, notas fiscais de 1990, 1991, 1992 e 1993 da Italmagnésio S/A Indústria e Comércio e Italmagnésio Nordeste S/A.

Em razão do volume da documentação extraviada pela enchente, a Consulente, também, fez publicar no Jornal “O Estado de S. Paulo”, em **19/01/1995**, na seção “COMUNICADOS ACHADOS E PERDIDOS” a perda dos livros, documentos contábeis, fiscais e societários acima relacionados.

Além disso, em petição datada de **17/01/1995** e recebida em **23/01/1995**, a Consulente informou à **Secretaria da Receita Federal** (ARF-Santo Amaro) e à **Secretaria de Estado de Negócios da Fazenda de São Paulo** (DECA), sobre o extravio dos referidos documentos, fiscais e contábeis.

Informa que num primeiro momento, a Consulente entendeu ser possível realizar a recomposição de parte de seus livros, documentos fiscais e contábeis, especialmente aqueles que haviam sido requisitados pela Fazenda relativos ao ano-base 1991. Assim, requereu a prorrogação do prazo para que pudesse reconstruir seus documentos e cumprir o determinado pelo Fisco.

No entanto, em que pese o esforço para recuperação dos registros fiscais e contábeis, a empresa não logrou êxito na recomposição dos documentos perdidos na inundação.

Em **02/02/1995**, cumpriu apenas parte do exigido pelo **Termo de Intimação** e apresentou: (I) a Declaração de Rendimentos Pessoa Jurídica relativa ao ano-base 1991; (II) a relação dos bancos; e (III) a composição do movimento bancário mensal do ano-base de 1991.

Paralelamente, a Receita Federal por meio de consulta realizada no Posto Fiscal de Santo Amaro tomou conhecimento de autos de infração lavrados pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo contra a Consulente. Desta sorte, expediu ofícios à Presidência do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, para requisitar o envio das **provas** constantes dos processos administrativos referentes aos AIIMs nºs 0009876 série “U” e 029936 série “T”, uma vez que estes alcançavam o período fiscalizado pelo Fisco Federal. Tais documentos foram utilizados como PROVA EMPRESTADA, e se tornaram os principais fundamentos da atuação federal, no que concerne à **glosa dos valores apropriados com custo dos produtos revendidos e custo de mercadorias vendidas não comprovados**.

Contudo, a “prova emprestada” do Fisco Estadual foi indevidamente utilizada para a autuação federal, pois não poderia ter sido aplicada isoladamente. A autuação federal aqui contestada tomou como verdade provas relativas a fatos que, na época, além de ainda se encontrarem em discussão em processo administrativo estadual, poderiam apenas, na pior das hipóteses, ser tomadas como base para a constituição de novas provas nos próprios processos administrativos federais. Porém, não foi isto que aconteceu.

Nada obstante a todos estes fatos - notórios e de fácil compreensão e entendimento - a Secretaria da Receita Federal lavrou o **Termo de Verificação** que deu origem aos autos de infração e respectivos processos administrativos.

Em suma, conforme o **Termo de Verificação** a Fazenda Nacional - sem qualquer preocupação com os fatos verdadeiros e com fundamento em **prova emprestada** da **Fazenda Estadual** indevidamente aplicada - houve por bem concluir que a Consulente:

- (I) Não contabilizou depósitos bancários (subitem I.1);
- (II) Contabilizou passivo fictício (subitem I.2);
- (III) Não comprovou custos e despesas (subitens I.3 e I.4); e
- (IV) Realizou custos de bens e serviços vendidos de comprovação inidônea (subitem I.5).

Entende a Consulente que é imperiosa a declaração de **invalidade do auto de infração** mencionado, pelas razões de direito e pelas provas que pretende produzir, não acolhidas pela decisão de 1ª instância, estando o processo em grau de Apelação.”

Assim exposta a questão, a Consulente formula os seguintes quesitos:

- 1) Quais são os requisitos autorizadores do arbitramento?
- 2) Poderia o fiscal ter realizado o arbitramento no caso em análise?
- 3) Quando da lavratura do Termo de Verificação e dos autos de infração dele advindos, o fiscal autuante levou em consideração todos os documentos apresentados e as circunstâncias fáticas ocorridas com a Consulente?
- 4) À luz dos elementos fáticos envolvidos no caso em análise, é possível afirmar que o arbitramento realizado pelo fiscal é desarrazoado, arbitrário e está em dissonância com a legislação? Há vícios nos critérios utilizados para o arbitramento perpetrado?

5) A Consulente aderiu a programa de parcelamento, mais especificamente o Refis instituído pela Lei n. 9.964/2000. Foi excluída do aludido programa em 2005. A confissão realizada por força da disposição legal, como condição para ingresso no programa de parcelamento, alcança somente os fatos descritos no auto de infração ou também sua qualificação jurídica? Referida confissão é irrevogável e irretroatável? Pode o contribuinte socorrer-se do Poder Judiciário para a discussão do débito?

6) No que tange à multa aplicada, poderia ser considerada como desproporcional e confiscatória? É possível, no caso em análise, a redução da multa com base no princípio da retroatividade da lei mais benigna ou ainda em decorrência do julgamento de inconstitucionalidade da norma instituidora da multa como ocorreu com a de percentual de 300%?

7) Tem o Estado responsabilidade pelos atos cometidos pelo fiscal? Caberia indenização à Consulente em decorrência do auto de infração lavrado em dissonância com os limites legalmente impostos?

8) Considerando-se todo o dano causado à Consulente, oriundo da execução fiscal em questão, tornando inviável ou impossível a continuidade das suas atividades, e levando-se em conta, principalmente, a elevadíssima monta do alegado débito tributário em execução, absolutamente incompatível com as atividades desenvolvidas pela Consulente, é possível verificar-se alguma forma de desoneração da Consulente executada em relação ao aludido débito devido à impossibilidade de sua quitação?

## Resposta

Antes de responder as indagações da Consulente e ofertar nossa opinião sobre os diversos questionamentos formulados pela Consulente, torna-se necessário tecer algumas considerações sobre as garantias do contribuinte à luz da Constituição, em matéria tributária.

Nos países que se constituem Estados Democráticos de Direito, como o nosso, a **Constituição garante os direitos fundamentais do contribuinte** que não podem ser ignorados, nem violados pela lei que institua tributos ou pela administração quando de sua aplicação, objetivando disci-



plinar e limitar as relações jurídicas entre o poder de tributar e as garantias constitucionais.

Por essa razão, na interpretação de suas normas, assume relevante papel entre os diversos métodos exegéticos, o **teleológico** como meio para tornar eficazes os princípios e valores escolhidos pela sociedade para conformar seu ordenamento jurídico fundamental, com o qual há de harmonizar-se toda a legislação infraconstitucional, como pressuposto de sua validade.

O estudo do Sistema Tributário mostra que seus alicerces sempre estiveram embasados nos princípios da **estrita legalidade** e da **tipicidade fechada** como forma de garantir que as relações tributárias não saiam do campo jurídico para o campo da arbitrariedade impositiva.<sup>1</sup>

A Constituição, no Capítulo dedicado às **Limitações ao Poder de Tributar**, em seu art. 150, I, estabelece que:

Art. 150 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - **exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.**

No dispositivo acima transcrito, constata-se a preocupação do legislador constituinte em enfatizar a importância do princípio da legalidade no direito tributário.

Além dessa regra básica e específica para tributação, o constituinte, de forma geral, enuncia o princípio da legalidade pelo art. 5º, II, segundo o qual “**ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei**”, aplicável a todos os ramos do direito.

---

1. **Celso Antônio Bandeira de Mello** define os princípios como sendo “o mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica, e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico-positivo” (*Curso de Direito Administrativo* - 8ª edição - São Paulo - Malheiros - 1996 - pp. 545-546).

Para atender ao princípio da legalidade, não é suficiente a mera existência de lei para exigência de tributo, mas que a lei esteja em conformidade com os mandamentos emoldurados pela Constituição Federal. Os princípios são densificados pelas regras.

Por força dos princípios da estrita legalidade e da tipicidade fechada, o surgimento da obrigação tributária depende de que se realize em concreto aquela hipótese prevista abstratamente na lei de incidência do tributo.<sup>2</sup>

Sendo a lei tributária lei de imposição, em que a Administração é beneficiária e executora (sujeito ativo da relação tributária), cabe ao sujeito passivo (contribuinte), exclusivamente a **proteção da lei**, razão pela qual deve a lei indicar todos os elementos capazes de deflagrar a obrigação tributária pela incidência do tributo, dela não se podendo tirar qualquer exegese flexível a favor da Fazenda Pública, nas relações jurídicas tributárias.

Assim, os **princípios da legalidade e da tipicidade**, exigem que a lei formal determine todos os elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, todos os aspectos do fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeito ativo e sujeito passivo. Uma lei que autorize a cobrança de tributos não pode deixar a critério da administração os requisitos necessários à sua exigência, ela própria tem de realizar e descrever os fatos da obrigação tributária.

O tipo tributário há de estar desenhado por inteiro na norma, não cabendo ao intérprete, por integração analógica, encontrar tipos implícitos,

---

2. **Samantha Meyer-Pflug** observa que “o princípio da reserva de lei formal exige que a Administração Pública pautе toda a sua conduta na mais estrita observância da lei, ou melhor, a lei passa a ser pressuposto necessário de toda a atividade da Administração. A imposição constitucional de que a instituição dos tributos e sua majoração sejam realizadas por meio de lei decorre da necessidade de que sejam eles votados pelos representantes do povo. Desse modo prestigia-se também a separação dos poderes, uma vez que os tributos não poderão ser instituídos ou aumentados por ato exclusivo do Poder Executivo ou do Judiciário, mas somente com autorização, por meio da edição de uma lei, do Poder Legislativo. Vincula-se, desse modo, o Poder Executivo e o Judiciário aos ditames impostos pelo Poder Legislativo em matéria tributária” (*Curso de Direito Tributário* - coord. de Ives Gandra da Silva Martins - 14ª edição - São Paulo - Editora Saraiva - 2013 - pg. 150).

flexíveis, comandos ocultos ou situações semelhantes para criar imposições ou alterar, em seu próprio benefício, o momento do fato gerador.<sup>3</sup>

O **princípio da legalidade** em matéria tributária parte de **suportes fáticos reais e não fictícios**. A ficção jurídica é inadmissível no direito tributário, por trazer insegurança jurídica e incerteza quanto à eficácia e aplicação das normas legais.

Em outras palavras, o princípio da **segurança jurídica** é da essência do próprio direito, no Estado Democrático de Direito. Representa para a sociedade o direito à estabilidade das relações jurídicas e a certeza de que essas relações jurídicas não serão alteradas no cumprimento das obrigações tributárias, sem previsão legal, em relação aos efeitos jurídicos dos atos normativos a que o contribuinte deve obediência.

Um outro princípio que merece consideração no caso da Consulente é o **direito de ação**, garantido pela Constituição, também denominado **direito à Jurisdição**, em seu art. 5º, inciso XXXV, que dispõe:

**A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.**

---

3. **Aires Fernandino Barreto** ensina: “Sendo a reserva de lei formal **absoluta**, o princípio da legalidade assume conteúdo rígido e estreitíssimo, manifestado através de novo princípio contido em suas sobras: o da tipicidade da tributação, que haverá de ser observado na criação e aumento de tributo.

Impõe esse princípio que o tributo tenha a sua hipótese de incidência definida exclusivamente em lei, encerrando, assim, a construção do que se tem denominado de **tipo normativo ou tipo tributário**.

Esse modelo legal é **cerrado, fechado**, não ensejando dilargamento pelo aplicador da lei, o que confere a preservação das garantias e direitos prestigiados pela Constituição.

Só a lei poderá erigir as hipóteses de incidência, dispondo sobre os aspectos que esta comporta, inclusive quanto à base de cálculo e à alíquota.

Não basta, no Direito Tributário, a razoável equivalência entre o fato e a hipótese legal caracterizadora dos **modelos abertos**: exige-se, rigorosamente, o preciso amoldamento do fato ao tipo legalmente definido” (*Caderno de Pesquisas Tributárias n. 6* - co-edição CEEU/Ed. Resenha Tributária - 1991 - pg. 22).

**Celso Ribeiro Bastos**, ao comentar essa garantia constitucional, faz as seguintes observações:

**Isso significa que lei alguma poderá auto-excluir-se da apreciação do Poder Judiciário quanto à sua constitucionalidade, nem poderá dizer que ela seja ininvocável pelos interessados perante o Poder Judiciário para resolução das controvérsias que surjam da sua aplicação.**

Algumas exceções históricas que esse princípio sofreu se deram em períodos de não-vigência do Estado de Direito. Nessas ocasiões, era freqüente determinados atos de força legislativa auto-excluírem-se da apreciação do Judiciário. Essas exceções, contudo, tinham sempre a sua vigência condicionada à manutenção do Estado autoritário. Desaparecido este, restaura-se, em sua plenitude, **a acessibilidade ampla ao Poder Judiciário.**

(Comentários à Constituição do Brasil - 2º vol. - Ed. Saraiva - pg. 186 - em co-autoria com Ives Gandra da Silva Martins)

Essa garantia constitucional - a jurisdição - pode ser utilizada sempre que houver violação de direito, mediante lesão ou ameaça, por meio de ação ao Poder Judiciário, que no exercício da jurisdição, deverá aplicar o direito ao caso concreto, conforme observa **Nelson Nery Jr. “podemos verificar que o direito de ação é um direito cívico e abstrato, vale dizer, é um direito subjetivo à sentença tout court, seja essa de acolhimento ou de rejeição da pretensão, desde que preenchidas as condições da ação”**.<sup>4</sup>

A essência da prestação jurisdicional, “consiste em a ordem jurídico-constitucional assegurar aos cidadãos o **livre acesso ao Poder Judiciário de forma ampla, que engloba a prestação jurisdicional completa e efetiva, mediante decisão do Juiz com entendimento motivado e de forma explícita sobre as matérias de defesa veiculadas pelas partes**” (STF - 2ª T. - Rec. Ext. n. 172.084/MG - Rel. Min. Marco Aurélio - D.J. seção I - março/1995 - pg. 4.111).

---

4. *Princípios do Processo Civil na Constituição* - São Paulo - Ed. Revista dos Tribunais - 1994 - pg. 91.

Os princípios constitucionais que garantem o livre acesso ao Poder Judiciário, compreendem o direito de ação, a ampla defesa e o contraditório, que integram o devido processo legal, e constitui direito fundamental de todo cidadão.

De tal forma que o processo é um instrumento que a sociedade dispõe para levar as questões ao Poder Judiciário.<sup>5</sup>

As normas que definem direitos fundamentais são normas de caráter preceptivo, e não meramente programáticos. “**Os direitos fundamentais têm seu fundamento de validade na Constituição e não na lei**, com o que fica claro que **é a lei que deve respeitar a Constituição**, e não ao contrário. Os direitos fundamentais não são meramente normas matrizes de outras normas, mas são sobretudo normas **diretamente reguladoras de relações jurídicas**”.<sup>6</sup>

Feitas essas considerações iniciais, passamos a responder as questões formuladas pela Consulente:

### 1) Quais são os requisitos autorizadores do arbitramento?

No sistema tributário brasileiro, a **obrigação surge com a ocorrência do fato gerador**, na forma do art. 113 do CTN, que estabelece:

Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.

**§ 1º - A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.**

---

5. E na definição do **Prof. Alfredo Buzaid**, que presidiu e coordenou a comissão de reforma do Código de Processo Civil de 1973, conforme constou da exposição de motivos: “**Processo é o instrumento que o Estado coloca à disposição das partes, para solucionar a lide**”.

6. **Jorge Miranda** - *Manual de Direito Constitucional - Coimbra* - Ed. Coimbra - Tomo IV - 1993 - pg. 276.

Porém, o crédito se constitui pelo lançamento, que a teor do que estabelece o art. 142 do CTN é o procedimento obrigatório e vinculado por meio do qual o sujeito ativo da obrigação tributária torna efetivo o seu crédito.

O art. 142 do CTN dispõe:

Art. 142 - Compete privativamente a autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

**Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.**

O dispositivo transcrito indica os **elementos essenciais** que o lançamento, na condição de ato administrativo de constituição do crédito tributário, deve preencher, para sua validade.

A ausência de um desses elementos ou sua incompatibilidade com a verdade material, contamina de vício insanável o ato administrativo.

O lançamento, assim considerado, é constitutivo do crédito (artigo 139 do CTN) e declaratório da obrigação tributária. Em outras palavras, o lançamento constitui o crédito tributário declarando a preexistência da obrigação tributária, que surgir em virtude da ocorrência do fato gerador definido na lei (arts. 113, § 1º e 114 do CTN).

Por esta razão, o art. 144 do CTN dispõe que:

Art. 144 - O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

O ato jurídico administrativo de lançamento é, portanto, vinculado e obrigatório, devendo o agente fiscal observar o que prescreve a lei, não sendo autorizada atuação de forma subjetiva. Nos atos vinculados, deve ser observado rigorosamente aquilo que está prescrito na lei – princípio da legalidade

– não sendo permitida qualquer atuação discricionária para o lançamento, na forma do art. 142 do CTN.

Os limites para o lançamento tributário em relação aos débitos pretendidos estão na lei, não podendo os Agentes Fiscais, ultrapassarem esses limites, de forma arbitrária.

Nesse sentido, afirma **Alberto Xavier**:

A anulação é o ato pelo qual a Administração fiscal revoga, total ou parcialmente, o lançamento que, em virtude de erro de fato, erro de direito ou omissão, **tenha definido uma prestação tributária individual superior à que decorre diretamente da lei**. Ao invés do que sucede na figura do lançamento provisório excessivo (ou infundado) que deixa de produzir os seus efeitos por caducidade da providencia em que se traduz, o lançamento definitivo excessivo (ou infundado) padece de um vício em sentido próprio, de uma nulidade: os efeitos cessam de se produzir mercê de um ato jurídico que os constata e que conseqüentemente os destrói retroativamente. (Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro - São Paulo - Ed. Resenha Tributária - 1977 - pg. 90)

No caso da Consulente, consta do Termo de Verificação, item I.1, a “**omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários não contabilizados**” – cuja matéria tributável indicada foi a “**verificação da existência de créditos em contas correntes bancárias, exceto resgates de aplicações financeiras em valor anual superior à Receita Bruta declarada, excetuadas do cômputo das receitas financeiras**” – a fiscalização fundamentou a autuação no art. 181 do RIR/80 - vigente à época dos fatos -, assim redigido:

Art. 181 - **Provada**, por **indícios** na escrituração do contribuinte **ou qualquer outro elemento de prova**, a omissão de receita, a autoridade poderá **arbitrá-la** com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à Consulente por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da Consulente individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem **comprovadamente demonstradas.**” (grifamos)

Já em relação ao subitem I.2, referente à acusação de “**omissão de receita caracterizada por passivo fictício**”, foi aplicado o art. 180 do RIR/80, que menciona:

Art. 180 - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza a **presunção** de omissão no registro da receita, **ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção**. (Decreto-Lei n. 1.598/77, art. 12, parágrafo 2º) (grifamos)

Constata-se, do exame do Termo de Verificação, que as acusações fiscais foram embasadas em **presunções e indícios de omissão de receita e passivo fictício**. A partir das quais foi realizado o arbitramento de receita tributável.

Para que ocorra o arbitramento não são suficientes presunções e indícios alegados pela fiscalização. **Torna-se necessário que sejam comprovados, para a validade do lançamento.**

Um dos subscritores do presente parecer jurídico, organizou e coordenou em 1984, o **IX Simpósio Nacional de Direito Tributário**, do Centro de Extensão Universitária, com o tema: **Presunções no Direito Tributário** – publicado pela Editora Resenha Tributária.

Sua posição naquele Simpósio foi a de que somente presunções **juris et de jure** poderiam ser utilizadas pelo Fisco, em face das garantias de defesa asseguradas aos contribuintes e colocadas no Código Tributário Nacional no capítulo referente à exegese como a retroatividade benigna (art. 106), integração analógica a favor do contribuinte (art. 108, I, § 1º) e o princípio “in dubio” em prol do pagador de tributos (art. 112), em que observou:

Por outro lado, os princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei formal, próprios de direito tributário, impedem a utilização das presunções *juris tantum* ou quaisquer outras formas de aproximação ou integração analógica para caracterização da ocorrência de dever de pagar. É que poderiam tais presunções ser derrubadas por fatos ou, não havendo fatos capazes de derrubá-las, pela insuficiência das provas alegadas pelo Fisco para justificar o lançamento.



Para aquele Simpósio escrevi:

‘Por essa razão, o direito tributário brasileiro, por força da lei maior e de sua lei explicitadora, não admite “**ficções jurídicas**” nascidas de legislação ordinária, em desacordo com o tipo descrito na lei maior ou na lei complementar. As presunções ou indícios, por outro lado, em face de dúvida pertinente à falta de desenho completo do fato gerador pretendido pelo sujeito passivo, não podem ser aplicados, sempre que se utilize de interpretações extensivas. Na dúvida - e sempre há parcela de dúvida nas presunções relativas - deve-se aplicar a interpretação mais favorável ao sujeito ativo e não passivo da relação tributária.

A presunção é figura da metodologia exegética que permite, nas suas duas modalidades, em face de determinados comportamentos conhecidos, seja considerado ocorrido comportamento final desconhecido. Se a lei determinar que tal processo de condução hermenêutica não admite prova em contrário, será absoluta. Se não, será relativa.

A “**ficção jurídica**” é mentira, que se torna “**verdade**” por força de lei. Os indícios são elementos de menor densidade probatória que as presunções, os quais devem levar - ou não - à conformação de uma situação jurídica desconhecida, mas provável por força de sua existência.’

Tendo a **conclusão do Plenário** sido a seguinte:

**‘1ª questão: Em que as presunções se distinguem das ficções jurídicas e dos indícios? Compatibilizam-se presunções com os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação?’**

**Indícios são fatos conhecidos, comprovados, que se prestam como ponto de partida para as presunções *hominis*. Estas constituem um processo de raciocínio pelo qual se parte do fato conhecido para um não conhecido com base numa regra de frequência suficiente ou de resultados conhecidos ou em decorrência da previsão lógica do desfecho.**

Nas presunções legais a identificação da conseqüência decorrente dos fatos conhecidos se dá por determinação da lei que substitui o processo de raciocínio desenvolvido pelo seu aplicador, **podendo comportar prova em contrário ou não, conforme se trate de presunções relativas ou absolutas.**

Na ficção a lei atribui a determinado fato, coisa, pessoa ou situação característica ou natureza que, no mundo real, não existem nem podem existir.

Os lançamentos de tributos com base em presunções *hominis* ou indícios (ressalvados os indícios veementes quando proporcionam certeza quanto aos fatos), sempre que ocorrer incerteza quanto aos fatos, não se compatibilizam com os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. As presunções legais relativas podem ser adotadas pelo legislador desde que sejam estabelecidas no âmbito da competência tributária respectiva.

*Por ficção não se pode considerar ocorrido o aspecto material do fato impositivo, pois ou se estará exigindo tributo sem fato gerador ou haverá instituição de tributo fora da competência outorgada pela Constituição. O mesmo se aplica à instituição da presunção absoluta pois, de sua aplicação, poderá resultar exigência de tributo sem fato gerador (unânime)*' (grifos meus).

Não há porque mudar, em 2012, a posição assumida em Simpósio que coordenei em 1984. Mantenho, pois, a inteligência de que apenas as presunções *juris et de jure* podem ser adotadas em direito tributário a favor do erário. Já em relação ao contribuinte, há maior elasticidade, pois pode ele se defender com *presunções juris tantum*, em face do espírito que norteou o CTN de dar-lhe maior amplitude impugnativa, confirmada pelo inc. LV do art. 5º da Lei Maior, e do art. 112 do CTN segundo o qual, em caso de dúvida, a interpretação tem que lhe ser a mais favorável, estando assim redigido o dispositivo que repito.

‘Art. 112. 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 dos seus efeitos;
- III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
- IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.’<sup>7</sup>

A figura das presunções é conhecida de nosso ordenamento jurídico, estando inserida na categoria dos meios de prova, podendo ser assim definida

---

7. **Ives Gandra da Silva Martins** - *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 9* - São Paulo - co-edição CEEU/Ed. Resenha Tributária - 1984 - pp. 41-42 e *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 18* - Ed. Revista dos Tribunais - 2012 - pp. 44-45.

de forma clássica: Presunção é a compreensão lógica que se tira a partir de um fato conhecido para provar a existência de outro desconhecido.

Servem as presunções, de instrumento para passar de um fato conhecido para outro desconhecido, **provando-se**, desta forma, este último, ou seja: na presunção ocorre a fixação de uma verdade hipotética em relação a certos fatos, posto que não provada por meios diretos.

De tal forma que, nas presunções estamos perante certo tipo de correlação que se instaura entre dois planos distintos:

- a) o plano da existência dos fatos;
- b) o plano dos meios de prova desses fatos.

Na presunção é preciso que ocorra uma relação de causalidade jurídica entre um fato conhecido e um fato desconhecido.

Com efeito, toda norma atribui a certos fatos determinada consequência, por força do princípio da imposição.

Estas consequências somente serão concretizadas - a norma somente incidirá - se e quando ocorrer o fato da hipótese prevista na norma. Ou seja, para a efetivação da incidência, deve ser comprovada a demonstração da ocorrência de fato que figura como hipótese normativa, sem o que não poderá haver incidência.

No caso de não existência dessa correlação entre o fato conhecido e o fato desconhecido, a consequência jurídica ao fato conhecido não se dará por presunção, mas por ficção. **E ficção não pode ser fato gerador de tributo.**<sup>8</sup>

No sistema brasileiro, prevalece o **princípio da legalidade** da tributação, assegurado pela Constituição Federal (art. 150, I), e da **tipicidade fechada**, segundo o qual, o tributo só nasce quando ocorrerem os fatos

---

8. **Ives Gandra da Silva Martins** observa que:

“A coerência do sistema tributário nacional, que hospeda os princípios da tipicidade fechada e estrita legalidade sem limites (...), **afasta a possibilidade de adoção cuterial das ficções, presunções e indícios, como técnica impositiva, à falta de conformação absoluta entre o fato detectado e a norma posta**” (*Presunções no Direito Tributário* - Caderno de Pesquisas Tributárias n. 9 - Ed. Resenha Tributária - 1984 - pg. 43).

expressamente previstos, cumprindo, portanto, a Administração Pública demonstrar, provando que o fato gerador ocorreu para a exigência do crédito tributário.

A obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, definida em lei como necessária e suficiente, para poder ser exigido o tributo, conforme disposições expressas no Código Tributário Nacional, com eficácia de lei complementar, que em seu art. 114 estatui:

Art. 114 - Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

No que concerne ao Imposto sobre a Renda, o art. 43 do CTN determina:

Art. 43 - O imposto de competência da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador **a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:**

I - **de renda**, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - **de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.**

Como se vê, o dispositivo em tela - contempla **a disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza como elemento essencial do fato gerador** – consoante ensinava **Rubens Gomes de Sousa**, relator da Comissão que elaborou o anteprojeto do qual o CTN resulta:

... posso, como relator que fui da Comissão, dar testemunho que o art. 43 (do Código Tributário Nacional) acima transcrito inspirou-se nos meus trabalhos citados no item 12, no sentido de que o elemento definidor da renda é a sua disponibilidade pelo respectivo titular.

A esse propósito, um dos subscritores do presente, **Ives Gandra da Silva Martins** já sustentou em trabalho doutrinário (Caderno de Pesquisas Tributárias - vol. 11 - Ed. Resenha Tributária e CEEU - 1986) que:

O fato gerador é a **aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica**, que se realiza na ocorrência da elevação patrimonial de valores, bens ou direitos relativos.

Por essa razão, explicita o legislador complementar que a renda e os proventos implicam, necessariamente, uma **aquisição**. A aquisição corresponde a algo que se acrescenta, que aumenta a patrimonialidade anterior, embora outros fatores possam diminuí-la. Por isto, o aumento, como sinônimo de fluxo, lhe é pertinente.

Por outro lado, o legislador complementar aclara que tipo de aquisição seria fato imponível do tributo questionado, ou seja, aquele das disponibilidades econômicas e jurídicas. O discurso corresponde, por decorrência, a uma limitação. Não a qualquer tipo de aquisição, mas apenas àquele correspondente à obtenção de disponibilidade econômica ou jurídica refere-se o comando intermediário.

Assim, a disponibilidade jurídica de que fala o art. 43 não configura mera “disponibilidade de direito”. O poder de dispor da renda **há de ser efetivo**, consoante, aliás, já decidiu o Tribunal Federal de Recursos na **AC n. 46.904-RJ**, do qual foi relator o **Ministro Justino Ribeiro**, ao concluir **não haver renda em uma venda a prazo antes do recebimento do preço**. Destaque-se o seguinte trecho do voto do Relator:

Vê-se que o Código fala em disponibilidade de renda. Ora, mesmo que se possa extrair alcance prático da distinção doutrinária entre disponibilidade **jurídica e econômica**, é certo que qualquer delas só se compreende com a possibilidade, que lhe é imanente, da entrega da coisa (arts. 675 e 676 do Código Civil), o que pressupõe, no disponente, a posse dessa mesma coisa. Não é este o caso dos autos, pois o que está provado, inclusive pericialmente (fls. 453-454), é que a venda das ações do Grupo Klabin foi feita a prazo, sendo a primeira parcela paga no ato e as demais a espaço de seis (6) meses.

É evidente, pois, que a Apelante só foi adquirindo a disponibilidade dessas parcelas e da mais-valia ou renda nelas contida à medida que as foi rece-

bendo. Antes disso, tinha ela apenas o direito ao crédito a essas parcelas, título certamente disponível mas que não a confunde com o conceito de renda de que trata o CTN. Quem apenas possui título de crédito está em condições de vir a possuir renda, não possui renda.

O mesmo entendimento restou mantido na **AC n. 55.389** em que se discutia a existência ou não de renda diante de serviços prestados e do não recebimento do preço respectivo, sendo que, no recurso extraordinário interposto, foi negado seguimento - por despacho do Sr. **Ministro Aldir Passarinho**, que sustentou a inexistência de renda (DJU 12/08/82 - p. 7542/43).

Resulta, portanto, que, segundo entendimento consagrado pela doutrina e pela Jurisprudência, a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, tal como, previsto no CTN **implica aquisição real e efetiva de renda ou proventos, disponíveis**. Não mera expectativa dos mesmos.

Ora, se o CTN assim dispõe e se o mesmo - foi acolhido como lei complementar, o conceito delineado no art. 43 não pode ser alterado senão por outra lei complementar.

No caso da Consulente simples afirmação da fiscalização de que teria ocorrido omissão de receita da pessoa jurídica, sem oferecer qualquer tipo de prova, não pode ter qualquer vinculação de obrigatoriedade com o fato gerador do Imposto de Renda, não podendo prevalecer o lançamento efetuado por presunção, nos valores e forma constantes dos autos de infração.

Cumprido, primeiramente, apurar-se que não houve Omissão de Receita e somente após a constatação da acusação, exigir-se o IRPJ, CONTRIBUIÇÕES e PIS, como pretendido pela fiscalização federal.

Havendo incerteza quanto à ocorrência de tais fatos, o critério a ser adotado no sistema brasileiro é apontado pelo **Prof. Alberto Xavier** nos seguintes termos:

Na ordem jurídica brasileira não pode duvidar-se da solução a dar ao problema em causa: o respeito pela propriedade privada, consagrado constitucionalmente e que em matéria tributária se reflete no princípio da rígida legalidade, revela só por si que no caso de incerteza sobre a aplicação de lei fiscal são mais fortes as razões de salvaguarda do patrimônio

dos particulares do que as que conduzem ao seu sacrifício (melior est conditio possidentis). Este é o verdadeiro fundamento teórico da regra de decisão sobre o fato incerto e que, portanto, respeita à aplicação e não à interpretação do direito. Se hoje não subsistem dúvidas sérias quanto ao fato de a norma tributária dever ser interpretada como qualquer norma jurídica, não sendo, portanto, possível arvorar a regra de MO-DESTINO em princípio de hermenêutica, **a verdade é que ela ganha pleno relevo quando relacionada com o dever ou encargo de prova que incumbe à Administração fiscal.**

*(Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro - Ed. Resenha Tributária - 1977 - pp. 117-118)*

Ora, em todo o procedimento de fiscalização, não conseguiu o Fisco, comprovar que houve por parte da Consulente Omissão de Receita, razão pela qual o débito fiscal não pode ser exigido.

Nesse ponto, é de ser aplicado o art. 112 do CTN, que determina que em caso de dúvida sobre a ocorrência ou não do fato imponível, deverá ser interpretado de maneira mais favorável ao acusado pelo princípio da “benigna amplianda”.

As hipóteses de **lançamento por arbitramento** encontram limites na lei e na Constituição.

A questão deve ser examinada com fundamento no RIR/80 vigente à época, veiculado pelo Decreto n. 85.450 (DOU de 05/12/1980), “**tempus regit actum**”, que estabelecia as **hipóteses de arbitramento**, nos seguintes termos:

#### Capítulo I - HIPÓTESES DE ARBITRAMENTO

**Art. 399 - A autoridade tributária arbitrará o lucro da pessoa jurídica, inclusive da Consulente individual equiparada**, que servirá de base de cálculo do imposto, quando (Decreto-Lei n. 1.648/78, art. 7º):

I - o contribuinte sujeito à tributação com base no lucro real não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras de que trata o artigo 172;

II - o contribuinte autorizado a optar pela tributação com base no lucro presumido não cumprir as obrigações acessórias relativas à sua determinação;

III - o contribuinte recusar-se a apresentar os livros ou documentos da escrituração à autoridade tributária;

IV - a escrituração mantida pelo contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou presumido, ou revelar evidentes indícios de fraude;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto na alínea “a” do § único do artigo 270;

VI - o contribuinte, na situação referida no inciso I, e não autorizado a optar pela tributação com base no lucro presumido, espontaneamente apresentar declaração de rendimentos.

Assim, a partir do dispositivo acima transcrito, o arbitramento é uma **hipótese extrema**. Em síntese, o arbitramento **somente** pode ser realizado em casos de: **(I)** não realização de escrita fiscal ou contábil, isto é, quando o contribuinte tenha deixado de cumprir com os registros contábeis; **(II)** não tenha prestado os esclarecimentos necessários para a constituição da obrigação tributária; ou **(III)** os tenha prestado, porém estes esclarecimentos não mereçam fé.

O caso da Consulente não se enquadra em nenhuma das hipóteses mencionadas. A Consulente não só prestou os esclarecimentos que foram solicitados, como demonstrou por meio de provas apresentadas, a impossibilidade de entregar parte dos documentos solicitados em razão de fortes chuvas ocorridas na Cidade de São Paulo. A sede da Consulente foi completamente inundada, o que ocasionou a perda de grande parte dos documentos fiscais e contábeis do ano-base de 1991.

Informa a Consulente que à medida do possível, prestou os esclarecimentos solicitados, juntamente com os documentos que possuía, tendo comunicado aos Órgãos Federal e Estadual, lavrou Boletim de Ocorrência e publicou notícias em jornais a lista de documentos fiscais e contábeis perdidos na inundação.

Por outro lado, apresentou os documentos solicitados pela fiscalização, que dispunha e que não se perderam na inundação, ou seja, apresentou os seguintes documentos: a Declaração de Rendimentos Pessoa Jurídica relativa ao ano-base 1991e a relação dos bancos nos quais a Consulente possuía con-



ta corrente. Documentos estes utilizados pelo Fisco sem qualquer critério de razoabilidade para indicar omissão de receitas caracterizadas por depósitos bancários supostamente não contabilizados, contra a Súmula 182 do TFR que considera ilegítima a utilização de mera adição de depósitos bancários como fato gerador do imposto de renda, estando assim redigida:

Súmula 182 - É ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base apenas em extratos bancários.

Referida Súmula é aplicável tanto para pessoas físicas como para pessoas jurídicas.

Os **depósitos bancários** por si só não autorizam o lançamento do Imposto sobre a Renda contra quem quer que seja, pois **não** configuram fato gerador desse imposto.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda, definido no art. 43 do CTN é a “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza”. Não a propriedade de dinheiro e/ou crédito em conta corrente bancária ou outros bens. Isto porque o imposto incide sobre a renda auferida e não sobre o patrimônio. Portanto, a exigência de imposto de renda, nessas circunstâncias, torna-se ilegítima, pois consiste em mera presunção da fiscalização, destituída de qualquer prova em contrário.

A mera movimentação de conta bancária representa tão somente soma matemática, não de disponibilidades adquiridas, mas de disponibilidades existentes e, portanto, não é passível de sujeitar-se a qualquer tributação por parte da Receita Federal por gerar presunção e presunção não pode ser fato gerador de obrigação tributária, sempre que referir-se a fatos absolutamente desconhecidos ou não suficientemente abrangentes, para não se conceder qualquer flexibilidade à autoridade aplicadora.

Tanto que o Decreto-Lei n. 2.471, de 1º de setembro de 1988, em seu art. 9º, inciso VII, determinou o cancelamento dos débitos para com a Fazenda Nacional, que tiveram origem em depósitos bancários.

Nesse sentido decidiu o E. Superior Tribunal de Justiça, ao manter a decisão recorrida, no Agravo Regimental interposto pela Fazenda, no **RE-**

**CURSO ESPECIAL n. 609.290-RJ (2003/0207278-2)**, Rel. Ministro Francisco Falcão.

Merece destaque o seguinte trecho do **VOTO-VISTA** do **Ministro José Delgado**:

O acórdão hostilizado, **de modo explícito, considerou sem influência a alegação da Fazenda, aplicando a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos.**

(...)

O presente Auto de Infração foi lavrado por **arbitramento do lucro tomando-se por base a receita bruta oriunda de depósitos em conta corrente em nome da Consulente**, a falta de quaisquer outros elementos comprobatórios de seu desempenho mercantil.

(...)

Em face do panorama susodescrito, impõe-se a aplicação do art. 9º do DL n. 2.471/88 (fls. 83):

**“Ficam cancelados, arquivando-se conforme o caso, os respectivos processos administrativos, os débitos para com a Fazenda Nacional inscritos ou não como Dívida Ativa da União, ajuizados ou não, que tenham tido origens na cobrança.**

**VII - do imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extintos ou de comprovantes de depósitos bancários.”**

**Encontra-se, portanto, vigorando, quando a situação apresenta-se como acima descrita, a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos.**

No caso da Consulente, a exigência fiscal refere-se ao ano base de 1991 – exercício fiscal de 1992, não podendo a Lei n. 9.430/1996 (art. 40), com vigência para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, ter aplicação retroativa.

A utilização de prova emprestada da fiscalização estadual **não** pode se constituir no principal fundamento da autuação federal. E por si só não constitui prova de valores que serviram de base para a autuação, pois, não poderia ser aplicada isoladamente.

A autuação federal tomou como verdade provas relativas a fatos que, além de se encontrarem em discussão no processo administrativo estadual,

poderiam ser apenas tomadas como base para a constituição de novas provas nos processos administrativos federais.

O procedimento fiscal assim considerado, resultou em autuação com valores altíssimos da exigência tributária incompatíveis com o faturamento da Consulente.

Informa a Consulente que os valores a que chegou o arbitramento da fiscalização, correspondem a 3 (três) anos de faturamento da Consulente, o que resulta em efeitos CONFISCATÓRIOS, vedado pela Constituição, como garantia do contribuinte, nos termos do art. 150, IV da CF, que prescreve:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

**IV - utilizar tributo com efeito de confisco.**

O confisco ultrapassa os limites tributários.

Ao vedar a utilização de tributos com efeito de confisco, a Constituição Federal, proíbe a instituição de tributos excessivamente onerosos, que acarretam a perda do patrimônio, da propriedade, estabelecendo que a lei regule o tributo de modo que não gere efeitos econômicos nocivos que o confisco geraria, ou seja, a tributação deve ser utilizada dentro daquilo que se possa considerar com razoabilidade, para não ensejar a perda de bens.

A propósito, um dos subscritores do presente, ao comentar o dispositivo constitucional, explicita de que forma o “**efeito confisco**” deve ser interpretado, assinalando:

Não é fácil definir o que seja confisco, entendendo eu que, *sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver* (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos superiores ao atendimento destas necessidades para reinvestimento ou desenvolvimento), *estar-se-á perante o confisco.*

Na minha especial maneira de ver o confisco, não posso examiná-lo a partir de cada tributo, mas da universalidade toda a carga tributária incidente sobre um único contribuinte.

Se a soma dos diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante *carga geral confiscatória*, razão pela qual todo o sistema terá que ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão.

Há, pois, um tributo confiscatório e um sistema confiscatório decorrencial. A meu ver, a Constituição proibiu a ocorrência dos dois, como proteção ao cidadão.

(...)

Assegura também a Lei Suprema que a propriedade não poderá ser retirada sem justa e prévia indenização, qualquer que seja, mesmo aquela que não cumpra sua função social.

O não-cumprimento de sua função social torna a propriedade urbana ou rural sujeita a penalidade, mas não ao confisco.

*O confisco, portanto, ultrapassa os limites tributários. Tributação que atinge a propriedade inviabilizando a justa indenização, é inadmissível. Desta forma, por confisco deve-se entender toda a violação ao direito de propriedade dos bens materiais e imateriais, retirado do indivíduo sem justa e prévia indenização, não podendo a imposição tributária servir de disfarce para não o configurar.* O princípio, portanto, embora colocado no Capítulo do Sistema Tributário - e objetivando atalhar veleidades impositivas descabidas do erário -, *transcende o campo específico do direito fiscal. E nesta transcendência compreende-se a expressão “efeito” de confisco, mais abrangente que a singela vedação do confisco tributário.*<sup>9</sup>

Ao vedar a utilização de tributos com efeito confisco, a Constituição Federal em seu art. 150, IV, proíbe a instituição de tributos excessivamente onerosos, que acarretam a perda do patrimônio, da propriedade, estabelecendo que a lei regule o tributo de modo que ele não gere efeitos econômicos nocivos que o confisco geraria, ou seja, a tributação deve ser utilizada dentro daquilo que se possa considerar com razoabilidade, para não ensejar a perda de bens.

O § 1º do art. 145 da CF, dispõe que:

---

9. **Ives Gandra da Silva Martins** - *Comentários à Constituição Brasileira* - co-autoria com Celso Bastos - São Paulo - Editora Saraiva - 1994 - pp. 326-327.

§ 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 do contribuinte.**

Comentando esse dispositivo da Constituição, é ainda um dos subscritores que escreve:

O que rege o direito de a “fiscalização fiscalizar”, **respeitados todos os direitos e garantias fundamentais**, não é a Constituição expressamente, **mas a lei que não pode ferir qualquer dos demais comandos constitucionais.**<sup>10</sup>

A nossa resposta a indagação da Consulente é de que os requisitos autorizadores do arbitramento, consistem em a fiscalização apresentar provas da ocorrência do fato gerador e da correlação entre as provas apresentadas e os fatos que comprovem ter ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, estabelecido expressamente na lei.

Nem se alegue que a Lei n. 9.430, de 1996, no seu art. 42, estabeleceu, para os fatos ocorridos a partir de **01/01/1997**, uma **presunção legal** de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente **sempre que o contribuinte, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos em sua conta de depósito ou investimento.**

No caso da Consulente, a exigência fiscal se refere ao ano-base de 1991 – exercício 1992, tendo sido lavrado o Termo de Verificação em 1995, e, portanto, **anteriores à Lei n. 9.430, de 1996, com vigência para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, não podendo ter aplicação e efeitos retroativos.**

---

10. **Ives Gandra da Silva Martins** - *Comentários à Constituição do Brasil* - co-autoria com Celso Bastos - vol. 6º - Tomo I - São Paulo - Editora Saraiva - pg. 66.

A irretroatividade da lei é assegurada pelo art. 150, inciso III, letras “b” e “c” da CF.

Nesse sentido é, também, o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, por sua Segunda Seção de Julgamento, no Processo Administrativo n. 10735.003152/2005-46 - Recurso n. 506.807 – Acórdão n. 2201-01.150, em que se lê da Ementa, o seguinte trecho:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM. FALTA DE COMPROVAÇÃO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL - A Lei n. 9.430, de 1996, no art. 42, estabeleceu, **para fatos ocorridos a partir de 01/01/1997, uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente**, sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - **As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções**, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

SÚMULA 182 DO TFR. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO COM LANÇAMENTOS RELATIVOS A FATOS GERADORES OCORRIDOS SOB A ÉGIDE DE LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE - **A Súmula 182 do TFR, tendo sido editada antes do ano de 1988, desserve como parâmetro para decisões a serem proferidas em lançamentos fundados na Lei n. 9.430, de 1996.** (grifos nossos)

E, também, a Súmula expedida pelo CARF, aprovada pela 2ª Turma em 29/11/2010, com o seguinte verbete:

**Súmula CARF n. 67:** Em apuração de acréscimo patrimonial a descoberto a partir de fluxo de caixa que confronta origens e aplicações de recursos, os saques ou transferências bancárias, quando não comprovada

a destinação, efetividade da despesa, aplicação ou consumo, **não podem lastrear lançamento fiscal.**”

Pelas razões acima, entendemos ser ilegítimo o lançamento, devendo ser anulado, por extravasar os limites do arbitramento fiscal.

## 2) Poderia o fiscal ter realizado o arbitramento no caso em análise?

Não. Sem apresentar provas da ocorrência dos fatos geradores, não poderia ter sido efetuado o lançamento por arbitramento, nos casos tipificados pelos arts. 180 e 181 do RIR/80, vigente à época da ocorrência dos fatos. Em ambos os dispositivos legais, há necessidade de provas.

Para que ocorra o arbitramento, não bastam a presunção e os indícios alegados pela fiscalização. É necessário que a presunção seja demonstrada para a validade do lançamento, no caso da Consulente.

Ao se referir sobre os indícios de omissão de receita, o art. 181 do RIR/80, antes transcrito, prescreve a necessidade de a acusação ser **“pro- vada por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova”**. Sendo o lançamento tributário, resultado da atividade vinculada da Administração, na forma do art. 142 do CTN, deve demonstrar com clareza o fato tributável, por meio de provas imprescindíveis, sob pena de responsabilidade como determina o parágrafo único do art. 142, que estabelece:

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O lançamento, em relação ao crédito, é constitutivo porque não se limita a declarar a preexistência da obrigação tributária. Ao final do procedimento administrativo de lançamento a que faz menção o art. 142 do CTN, haverá sempre a emissão de um documento formal que confere à obrigação tributária preexistente o caráter de liquidez e certeza, antes inexistente, o que evidencia a modificação da situação jurídica anterior. É o lançamento que representa o título jurídico, que confere à Fazenda Pública a exigibilida-

de do crédito tributário, razão pela qual de demonstrar com clareza o fato tributável, por meio de provas, não podendo ser arbitrado, sob pena de ser considerado inválido, conforme determinava a norma de regência à época dos fatos impugnados.

No caso, fica evidente a errônea aplicação da lei para a lavratura do auto de infração, à medida em que a fiscalização utilizou-se de margem de liberdade incabível para os **atos vinculados**. Ou seja, agiu com **conveniência, conivência e oportunidade**, não tendo demonstrado, mediante provas, a omissão de receitas e passivo fictício.

No sistema jurídico brasileiro, o direito positivo estabelece limites para a utilização de presunções em direito tributário. Não pode a fiscalização utilizar-se de presunções da forma que lhe apetece e de indícios como lhe aprouver para concluir pela omissão e receitas caracterizada por depósitos bancários não contabilizados e por passivo fictício imaginado, sem que tais fatos ilícitos tenham sido devidamente comprovados pelos agentes da administração. Tal ação resulta em nulidade do lançamento, devendo ser cancelada a exigência fiscal contida nos autos de infração.<sup>11</sup>

A conclusão, portanto, que se impõe, no caso da Consulente, é de que por ter a Administração lavrado auto de infração sem que os fatos jurídicos tivessem suporte nas provas, este ato por estar viciado, deve ser declarado NULO.

---

11. **Fabiana Del Padre Tomé**, sobre a necessidade de a Fazenda Pública provar o fato tributável, no caso de presunções, escreve:

“Observa-se, nos dois exemplares normativos acima, a imprescindibilidade de a autoridade administrativa provar o fato que desencadeia a operação presuntiva e viabiliza a instalação da relação jurídica correspondente. **A existência de norma presuntiva não dispensa a produção probatória por parte da fiscalização**. Assim, para que se possa presumir a omissão de receitas e constituir o fato jurídico tributário ‘auferir renda’, necessário se faz o preenchimento dos requisitos previstos no art. 42 da Lei n. 9.430/96, do mesmo modo que, para configurar distribuição disfarçada de lucros, a Administração deve provar a incompatibilidade dos valores envolvidos nos negócios jurídicos praticados entre pessoas ligadas” (*A Prova no Direito Tributário* - São Paulo - Ed. Noeses - 2005 - pp. 142-143).



**3) Quando da lavratura do Termo de Verificação FM e dos autos de infração dele advindos, o fiscal autuante levou em consideração todos os documentos apresentados e as circunstâncias fáticas ocorridas com a Consulente?**

A Consulente informa que quando da lavratura dos autos de infração, a fiscalização não levou em consideração todos os documentos apresentados de que dispunha, e as circunstâncias fáticas ocorridas, tendo em vista que a sede da Consulente sofreu enchente em razão de tempestade ocorrida no dia 14/01/1995, resultando em enormes prejuízos, com perda de **máquinas, documentos e a demora do retorno da produção, devidamente comprovados**, tendo sido agravada a situação da Consulente, que se encontrava em concordata desde 1993, com o que, poucos meses após o prejuízo causado pela enchente, foi decretada a falência da Consulente, embora, posteriormente revertida. Os prejuízos causados foram gravíssimos, conforme consta do Boletim de Ocorrência, e petições datadas de 17/01/1995, informando à Secretaria da Receita Federal (ARF-Santo Amaro) e à Secretaria de Estado de Negócios da Fazenda de São Paulo (DECA), sobre o extravio de documentos fiscais e contábeis da Consulente.

Em 02/02/1995, cumpriu apenas parte do exigido pela fiscalização, Termo de Intimação, apresentou: (1) a Declaração de Rendimentos - Pessoa Jurídica relativa ao ano-base 1991; (2) a relação dos bancos; e (3) a composição do movimento bancário mensal do ano-base 1991, **que não foram considerados pela fiscalização**.

A fiscalização da Receita Federal, tomou conhecimento de autos de infração lavrados pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, **relativos ao mesmo período fiscalizado pelo Fisco Federal**, e a partir das provas constantes dos processos administrativos estaduais, tais documentos foram utilizados como PROVA EMPRESTADA e tornaram-se os principais fundamentos da autuação federal, quanto à glosa dos valores apropriados com custo dos produtos revendidos e custo de mercadorias revendidas não comprovados.

O Fisco Federal, não levou em consideração todos estes fatos e lavrou o Termo de Verificação que deu origem aos autos de infração e respectivos

Processos Administrativos, **sem qualquer preocupação com os fatos verdadeiros**, preferiu fundamentar as autuações, a partir de prova emprestada da Fazenda Estadual, indevidamente aplicada, no caso da Consulente, para concluir que a Consulente

- (1) não contabilizou depósitos bancários;
- (2) contabilizou passivo fictício;
- (3) não comprovou custos e despesas;
- (4) realizou custos de bens e serviços vendidos de comprovação inidônea.

Conforme informado pela Consulente, os Agentes Fiscais autuantes tomaram por base o total da movimentação bancária da Consulente e desconsideraram apenas os resgates de aplicações financeiras, para chegarem à conclusão, por mera presunção, a valores a título de omissão de receita irreais. Não consideraram que à época dos fatos a inflação era de 15% ao mês e tendo em vista a demora de compensação de cheques, as Consulentes utilizavam artifícios das transferências interbancárias com cheques emitidos pela própria Consulente. **Ou seja, o Fisco tomou como base o total da movimentação bancária da Consulente para estabelecer o seu faturamento, muito longe dos valores reais e de aplicar o direito com razoabilidade** e contra a clareza da Súmula 182 do TFR.

Tal procedimento de somar valores a título de receita omitida, despesas e custos indedutíveis, utilizados pela fiscalização, para ser arbitrada a base de cálculo para a tributação, não é o que determinava a legislação tributária vigente à época dos fatos, nos termos do RIR/80, veiculado pelo Decreto n. 85.450/1980, o procedimento de arbitramento deveria obedecer às hipóteses previstas no art. 400, assim disposto:

Art. 400 - A autoridade tributária fixará o lucro arbitrado em percentagem da receita bruta, quando conhecida (Decreto-Lei n. 1.648/78, art. 8º).

§ 1º - Compete ao Ministro da Fazenda fixar a percentagem a que se refere este art., a qual não será inferior a 15% (quinze por cento) e levará

em conta a natureza da atividade econômica do contribuinte (Decreto-Lei n. 1.648/78, art. 8º, § 1º).

§ 2º - O Ministro da Fazenda poderá fixar percentagem menor que a prevista no § 1º para atividades em que a relação entre o lucro bruto e a receita de vendas ou de serviços for notoriamente inferior àquele limite (Decreto-Lei n. 1.648/78, art. 8º, § 2º).

§ 3º - Nos casos de comissários ou representantes de pessoas jurídicas estrangeiras o lucro será arbitrado no mínimo em 20% (vinte por cento) do preço de venda, das mercadorias ou dos serviços prestados (Decreto-Lei n. 1.648/78, art. 8º, § 3º).

§ 4º - Na falta de outros elementos a autoridade poderá, observadas as normas baixadas pelo Secretário da Receita Federal, arbitrar o lucro com base no valor do ativo, do capital social, do patrimônio líquido, da folha de pagamentos de empregados, das compras, do aluguel das instalações ou do lucro líquido auferido pelo contribuinte em períodos anteriores (Decreto-Lei n. 1.648/78, art. 8º, § 4º).

§ 5º - O lucro arbitrado, sem quaisquer deduções, será a base de cálculo do imposto (Decreto-Lei n. 1.648/78, art. 8º, § 5º).

§ 6º - Verificada a ocorrência de omissão de receita, será considerado lucro líquido, o valor correspondente a 50% (cinquenta por cento) dos valores omitidos (Decreto-Lei n. 1.648/78, art. 8º, § 6º).

§ 7º - O arbitramento do lucro não exclui a aplicação das penalidades cabíveis (Decreto-Lei n. 1.648/78, art. 8º, § 7º).

Constata-se, assim, que na hipótese de arbitramento, a fiscalização deveria considerar três hipóteses:

(I) **Se a receita bruta fosse conhecida**, deveria arbitrar uma percentagem desta (*caput* do art. 400);

(II) **Se a receita bruta fosse desconhecida, na falta de outros elementos**, poderia, observadas as normas baixadas pelo Secretário da Receita Federal, arbitrar o lucro com base: **(a) no valor do ativo; (b) do capital social; (c) do patrimônio líquido; (d) da folha de pagamento de empregados; (e) das compras; (f) do aluguel das instalações; ou (g) do lucro líquido auferido pelo contribuinte em períodos anteriores** (Decreto-Lei n. 1.648/78, art. 8º, § 5º);

(III) **Se constatada omissão de receita**, o lucro líquido seria arbitrado em 50% (cinquenta por cento) dos valores omitidos.

Ocorre que no arbitramento, a fiscalização utilizou-se de critérios não previstos na legislação, em total desconformidade com o princípio da legalidade que disciplina a tributação, o que resultou em base de cálculo de IRPJ equivocada, exigindo valores de uma não renda em total violação ao art. 43 do CTN, com valores também desproporcionais na tributação reflexa, **correspondente a 3 (três) anos de faturamento da Consulente**. Não pode prevalecer tal exigência fiscal, por absolutamente **irrazoável**. O poder de tributar não pode ser utilizado para destruir a Consulente.

Nossa Suprema Corte, de longa data, no **Recurso Extraordinário n. 18.331-SP**, em que foi Relator o eminente **Ministro Orozimbo Nonato**, decidiu que:

**O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, substituído o conhecido axioma de Marshall pelo de que “the power to tax is the power to keep alive”.**<sup>12</sup>

Cita, ainda, o Relator, erudita conferência do Prof. Bilac Pinto tirada a lume na Revista Forense, vol. 82, p. 547, que valor por eloqüente preceito da doutrina elaborada na Corte Suprema dos Estados Unidos de que o poder de taxar “somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, comércio e de indústria e com o direito de propriedade. (data do julgamento - 21/07/1951)

No mesmo sentido é o voto do **Ministro Celso de Mello**, no Recurso Extraordinário n. 346.084/PR - Tribunal Pleno, em que se lê o seguinte trecho do seu voto:

**Cabe lembrar**, neste ponto, **consideradas** as observações que venho de fazer, **a clássica advertência** de OROZIMBO NONATO, **consubstanciada** em decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (**RE 18.331/SP**), **em acórdão** no qual aquele eminente e saudoso Magistrado **acentuou**, de forma particularmente expressiva, **à maneira** do que já o fizera o *Chief Justice* JOHN MARSHALL, **quando** do julgamento, **em 1819**, do celebre caso “*McCulloch v. Maryland*”, que “o poder de tri-

---

12. A citação correta de Marshall seria: “The power to tax is the power to destroy”.

butar não pode chegar à desmedida do poder de destruir” (RF 145/164 - RDA 34/132), **eis que - como relembra** BILAC PINTO, em conhecida conferência sobre “**Os Limites do Poder Fiscal do Estado**” (RF 82/547-562, **552**) - essa extraordinária prerrogativa estatal **traduz**, em essência, “*um poder **que somente** pode ser exercido **dentro dos limites** que o tornem **compatível** com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade*” (**grifei**).

**Daí a necessidade de rememorar**, sempre, a **função tutelar** do Poder Judiciário, **investido** de competência institucional **para neutralizar** eventuais abusos das entidades governamentais, que, **muitas vezes deslembradas da existência**, em nosso sistema jurídico, de um verdadeiro “*estatuto constitucional do contribuinte*”, **consubstanciador** de direitos e garantias **oponíveis ao poder impositivo** do Estado (**Pet. 1.466/PB**, Rel. Min. CELSO DE MELLO, “in” **Informativo/STF** n. 125), **culminam por asfixiar**, arbitrariamente, **o sujeito passivo** da obrigação tributária, **inviabilizando-lhe**, injustamente, o exercício de atividades legítimas, **o que só faz conferir** permanente atualidade às palavras do Justice Oliver Wendell Holmes, Jr. (“*The power to tax is not the power to destroy while this Court sits*”), **em “dictum” segundo o qual**, em livre tradução, “*o poder de tributar não significa nem envolve o poder de destruir, pelo menos enquanto existir esta Corte Suprema*”, **proferidas**, ainda que como “*dissenting opinion*”, **no julgamento**, em 1928, **do caso** “*Panhandle Oil Co. v. State of Mississippi Ex Rel. Knox*” (277 U.S. 218).

Respondendo a indagação da Consulente, não considerou a fiscalização atuante, todos os documentos apresentados e as circunstâncias ocorridas com a Consulente, para o arbitramento dos valores constantes dos autos de infração.

**4) À luz dos elementos fáticos envolvidos no caso em análise, é possível afirmar que o arbitramento realizado pelo fiscal é desarrazoado, arbitrário e está em dissonância com a legislação? Há vícios nos critérios utilizados para o arbitramento perpetrado?**

A nossa resposta é afirmativa e de certa forma já foi respondida no quesito n. 3.

Pelos princípios da **legalidade** e da **tipicidade** que regem a tributação, a presunção não pode ser fato gerador de tributos, para validade do lançamento.

Nesse sentido é reiterada a Jurisprudência de nossos Tribunais Superiores, que preconizam a impossibilidade de utilização de presunções no processo fiscal, sem que as provas sejam produzidas para comprovar a acusação da fiscalização, garantindo o cumprimento dos princípios e normas que conformam o direito tributário, como se constata dos seguintes julgados:

Processo fiscal. Não pode ser instaurado com base em mera presunção. Segurança concedida. (TFR, 2ª Turma, Agravo em Mandado de Segurança n. 65.941, Resenha Tributária de 1973, n. 8)

Qualquer lançamento ou multa, com fundamento, apenas em dúvida ou suspeição, é ilegal, pois não pode presumir a fraude, que, necessariamente, deverá ser demonstrada. (TFR, Apelação Cível n. 24.555, DJU 09.05.1969)

Também o E. Superior Tribunal de Justiça ao julgar o RESP n. 8.539-MG, sendo Relator o **Ministro Ilmar Galvão** decidiu que, **na ausência de provas relativas à determinada operação, a presunção milita em favor da regularidade da operação**, conforme se lê da Ementa:

TRIBUTÁRIO. ICMS. MERCADORIA FORNECIDA PELA MATRIZ NO PARANÁ, A CONSUMIDOR DO ESTADO DE MINAS GERAIS. VENDA QUE TERIA SIDO CELEBRADA NA FILIAL EM BELO HORIZONTE. AUTUAÇÃO FISCAL REALIZADA PELO FISCO MINEIRO.

Sem exame dos respectivos pedidos ou dos contratos de compra e venda, não é possível saber se o faturamento, diretamente feito na Matriz para o consumidor, configura hipótese de sonegação fiscal, autorizadora do lançamento realizado.

**Presunção que, na ausência da referida prova, milita em favor da regularidade da operação.**

**Ilegalidade não comprovada.**

Recurso não conhecido. (grifamos)

RESP 8.539/MG - RESP n. 1991/0003195-0

Segunda Turma

Data do julgamento 06/05/1991 - DJ 27/05/1991 - p. 6.953

E no RESP n. 30.392-1, tendo como Relator o **Ministro Garcia Vieira**, decidiu o E. Superior Tribunal de Justiça:

ISS - EXECUÇÃO FISCAL - SOCIEDADE COOPERATIVA - DÍVIDA ATIVA.

A presunção de certeza e liquidez de que goza a dívida inscrita é relativa e não tem o alcance pretendido pela recorrente.

O desvio de finalidade da cooperativa, sem fins lucrativos **há de ficar provado**.

Recurso improvido.

Do voto do Relator, merece destaque o seguinte trecho:

(...) e se a recorrida alega ter havido desvio de finalidade e fraude, no exercício de suas atividades, que estaria praticando agenciamento de trabalho e agindo como Consultante, com o objetivo de lucro, **competia a ela, Fazenda Pública, fazer esta prova e ela não o fez.** (...)

**Seria um privilégio inaceitável que à Fazenda bastasse apenas alegar, autuar ou inscrever, sem ter de produzir qualquer prova (...).**

Esses julgados de nossos Tribunais Superiores, demonstram a impossibilidade de utilização das presunções em processo fiscal, sem que a fiscalização apresente provas que comprovem a acusação, não servindo meros indícios para fundamentar o lançamento fiscal.<sup>13</sup>

---

13. **Luís Eduardo Schoueri**, sobre o uso das presunções simples, nos casos em que as provas devem ser produzidas, com propriedade, escreve:

“(...) **a razão porque não cabe o emprego de presunções simples em lugar das provas** é imediata: estando o sistema tributário brasileiro submetido à rigidez do princípio da legalidade, a subsunção dos fatos à hipótese de incidência tributária é mandatória para que se dê o nascimento da obrigação do contribuinte. **Admitir que o mero raciocínio de probabilidade por parte do aplicador da lei substitua a prova é conceber a possibilidade - ainda que remota diante da altíssima probabilidade que motivou**

Da mesma forma o arbitramento encontra limites na lei, não podendo ser aplicado de forma desarrazoada, principalmente, no caso da Consulente, que apresentou parte dos documentos que dispunha, sem que a fiscalização tenha considerado, além de extravasar os limites da lei, é tornar a exigência fiscal incompatível com os princípios da **razoabilidade** e da **proporcionalidade** para fins de tributação.

O **princípio da razoabilidade** tem por objetivo verificar a compatibilidade entre os meios empregados e as finalidades almejadas na prática do ato administrativo no intuito de evitar restrições inadequadas, desnecessárias e até mesmo arbitrárias ou abusivas por parte da administração.

Já o **princípio da proporcionalidade** consiste numa das vertentes do princípio da razoabilidade e requer que haja **proporcionalidade** entre os meios utilizados pela Administração Pública e as finalidades pretendidas.

Referidos princípios constituem em relevantes instrumentos de controle da legitimidade, pois, procuram verificar se o ato administrativo revela-se adequado, necessário e justificado pelo interesse público.

O que restou demonstrado não ser adequado o ato administrativo de exigência tributária, no caso da Consulente.

Nesse sentido, advertiu o **Ministro Celso de Mello**, em decisão do STF (Tribunal Pleno), no **RE n. 346.084-6/PR**, como se lê do seu voto, o seguinte trecho:

(...) a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, **não lhe outorga poder de suprimir** (ou de inviabilizar) **direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte**, pois este dispõe nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos (ou ilicitudes) **cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelas instâncias governamentais.** (grifamos)

---

**a ação fiscal - de que se possa exigir um tributo sem que necessariamente tenha ocorrido o fato gerador**" (*Presunções simples e indícios no procedimento administrativo fiscal* "in" Processo Administrativo Fiscal - vol. 2 - pp. 85-86) (destacamos).



No caso da Consulente, os valores alcançados pelo arbitramento da imposição fiscal, extravasaram os limites da razoabilidade e dos direitos de caráter fundamental assegurados ao contribuinte, contra os excessos da fiscalização.

Interpretar a matéria de forma diversa é manifestamente contrária a **verdade material**, é violar os princípios da **moralidade** e da **eficiência**, na forma do art. 37 da Constituição Federal, que correspondem ao conjunto de regras, que, em face do ordenamento jurídico, devem ser observadas pela Administração, inclusive pelo órgão julgador. A violação desses princípios implica em violação do próprio direito, configurando ilicitude, não sendo tolerados quaisquer comportamentos de maneira a confundir ou dificultar o exercício de direitos por parte do contribuinte, no caso, a Consulente.

**5) A Consulente aderiu a programa de parcelamento, mais especificamente o Refis instituído pela Lei n. 9.964/2000. Foi excluída do aludido programa em 2005. A confissão realizada por força da disposição legal, como condição para ingresso no programa de parcelamento, alcança somente os fatos descritos no auto de infração ou também sua qualificação jurídica? Referida confissão é irrevogável e irretroatável? Pode o contribuinte socorrer-se do Poder Judiciário para a discussão do débito?**

Uma das **garantias fundamentais** asseguradas pela Constituição Federal, é o direito de ação, também denominado direito à jurisdição, estabelecido pelo art. 5º, inciso XXXV, que dispõe:

a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito.

À função jurisdicional cabe o importante papel de fazer valer o ordenamento jurídico, toda vez que seu cumprimento não seja efetivado tanto pelo particular, no caso de lesão ou ameaça de direito, como pela Administração que poderá exigir a cobrança de tributos, por meio de ação própria (Execução Fiscal).

Essa garantia constitucional de direito à jurisdição, pode ser utilizada sempre que houver violação de direito, mediante lesão ou mesmo ameaça de lesão a um direito, por meio de ação ao Poder Judiciário, que no exercício da jurisdição, deverá aplicar o direito ao caso concreto.

A essência da prestação jurisdicional, consiste em a ordem jurídico-constitucional assegurar aos cidadãos o livre acesso ao Poder Judiciário de forma ampla, completa e efetiva.

Os princípios constitucionais que garantem o livre acesso ao Poder Judiciário, compreendem o direito de ação, ampla defesa, contraditório e constitui direito fundamental de todo cidadão contribuinte brasileiro.

Por ser uma garantia constitucional, nenhuma lei deve se sobrepor à Constituição, para proibir ou inibir esse direito.

Informa a Consulente que aderiu ao Programa de Recuperação Fiscal – **REFIS**, instituído pela Lei n. 9.964/2000, mediante parcelamento especial de débitos fiscais, tendo incluído nesse parcelamento supostos débitos fiscais, originários do Termo de Verificação, tendo sido excluída do referido programa em 2005.

Considerando a difícil situação por que passam as Consulentes, que não possuem recursos para suportar a **alta carga tributária** imposta pelo Governo para manter a Federação, e manter suas atividades operacionais, gerando empregos e contribuindo para o desenvolvimento da nação, periodicamente tem surgido a concessão de parcelamentos especiais, para corrigir tais situações decorrentes de reconhecido e elevado peso dos tributos no País.

Nesse contexto, surgiu o Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, instituído pela Lei n. 9.964/2000, que teve por objetivo a arrecadação de tributos vencidos e não pagos pelos contribuintes.

A Consulente, quando aderiu ao REFIS, estava em situação difícil, recém saída de uma falência decretada. Por esta razão, a opção pelo REFIS permitiria a regularização fiscal da Consulente, à medida em que o REFIS concedeu vantagens de natureza moratória e de anistia parcial, por reduzir a

multa imposta pelo não pagamento de tributos, permitindo o parcelamento da dívida, consolidada, com base em seu faturamento.

Firmou-se, assim, uma possibilidade de acerto entre Fisco e contribuinte, no qual foi imposta ao contribuinte uma série de obrigações e deveres para fazer jus ao benefício.

Aquele que ingressa no sistema proposto pelo REFIS o faz sem qualquer apuração da origem da obrigação tributária, que implica em negociações ou concordância. Não há autonomia de vontades quanto à validade das cláusulas contratuais pactuadas. O seu ingresso é por adesão.

O ingresso no REFIS, sujeita as Consulentes, a observar algumas condições, entre as quais, o § 6º do art. 2º e ao art. 3º, inciso I, da Lei n. 9.964/2000, assim redigidos:

**§ 6º - Na hipótese de crédito com exigibilidade suspensa por força do disposto no inciso IV do art. 151 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1996, a inclusão, no Refis, dos respectivos débitos, implicará dispensa dos juros de mora incidentes até a data de opção, condicionada ao encerramento do feito por **desistência expressa e irrevogável da respectiva ação judicial e de qualquer outra, bem assim à renúncia do direito, sobre os mesmos débitos, sobre o qual se funda a ação.** (grifamos)**

Art. 3º - A opção pelo Refis sujeita a pessoa jurídica a:

**I - confissão irrevogável e irretratável dos débitos referidos no art. 2º.** (grifamos)

A opção pelo REFIS, implica, assim, a obrigação do contribuinte, sob pena de exclusão do programa de: (I) **desistência expressa de ações em andamento** e (II) **confissão irrevogável e irretratável dos débitos.**

A desistência da ação para adesão ao programa de parcelamento acarreta perda do objeto da ação em andamento e extinção do processo **sem apreciação do mérito**, em seus **aspectos formais**, pois não pode a Consulente pretender pagar o débito e discuti-lo ao mesmo tempo. Não atinge, porém, **seu aspecto material**, direito de ação. E no caso da Consulente, a desistência ocorreu em processo administrativo em andamento. A renúncia

às alegações de direito em que a ação se funda representa transação pela qual o contribuinte se compromete a não mais discutir a exigência do tributo. **Não se trata de ato de livre vontade do contribuinte**, mas de imposição, que o contribuinte é obrigado a aderir, pela necessidade de regularizar sua situação fiscal.

Ocorre que a decisão que se limita a homologar a desistência para adesão ao parcelamento **não encerra o conteúdo decisório** próprio da ação.

A confissão **irrevogável** e **irretratável** para opção do REFIS, como condição “sine qua non” a que faz menção o art. 3º da Lei n. 9.964/2000, à evidência diz respeito a débitos existentes em nome da Consulente, **constituído em obediência ao princípio da legalidade**. Não, porém, de débito constituído por **arbitramento**, sem observar os limites da lei, como é o caso da Consulente.

Para a exata compreensão da matéria, parece-nos de fundamental importância, salientar a natureza jurídica da obrigação tributária.

No direito privado, é regra geral, que as obrigações nascem e são originadas de manifestação da vontade das pessoas que participam da relação jurídica. São, pois, obrigações *ex-voluntate*.

No direito tributário, porém, isto não ocorre. Há uma outra categoria de obrigações que, ao inverso daquelas, nascem por força de lei. Neste caso, o vínculo obrigacional resulta de um fato ou de uma situação previamente definida em lei, que, uma vez ocorrendo, faz surgir a obrigação. São as chamadas obrigações *ex-lege*.

Sempre que se configure, na prática, aquela situação de fato que vem definida na lei tributária, nasce uma obrigação legal de pagar o tributo. Ou seja, a ocorrência daquela situação descrita na norma, que -em direito tributário, dá-se uma diversidade de nomes (“fato gerador”, “hipótese de incidência”, “hipótese de imposição”, “fato imponível”, “pressuposto”) – gera a obrigação tributária.

A configuração da natureza da obrigação tributária como uma “*obligatio ex lege*” decorre necessariamente de um princípio jurídico que representa uma conquista do Estado Democrático de Direito, consagrado, sobretudo nos países que adotaram esse regime, conforme antes mencionado, que é o

chamado **princípio da legalidade dos tributos**, ou da reserva legal absoluta em matéria tributária.<sup>14</sup>

O princípio da legalidade exige que lei em sentido formal e material seja a fonte exclusiva na criação e aumento dos tributos, e ainda que nela estejam descritos todos os elementos necessários e suficientes à configuração da obrigação.

Assim, se o princípio da legalidade exige lei formal, o princípio da tipicidade determina a conduta dos titulares da competência impositiva para criação e aumento do tributo no sentido da definição do fato gerador, da base de cálculo, alíquota e sujeito passivo, a teor do art. 97 do CTN: “somente a lei pode estabelecer”.

Assim, por força dos princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada, o surgimento da obrigação tributária depende da realização em concreto daquela hipótese prevista abstratamente na lei de incidência, para que o tributo possa ser exigido, conforme disposições expressas no Código Tributário Nacional (arts. 113 e 114).

No caso da Consulente, além da constituição do crédito tributário ter sido feito por **arbitramento** da fiscalização, sem observar os limites estabelecidos pela lei, em relação ao PIS, o Supremo Tribunal Federal declarou a **inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/1998 e 2.449/1998**, que aumenta-

---

14. **José Afonso da Silva** sobre a extensão do princípio da legalidade escreve:

“O princípio da legalidade é nota essencial do Estado de Direito. É, também, por conseguinte, um princípio basilar do Estado Democrático de Direito, como vimos, porquanto é da essência do seu conceito subordinar-se à Constituição e fundar-se na legalidade democrática. Sujeita-se ao Império da lei, mas da lei que realiza o princípio da igualdade e da justiça não pela generosidade, mas pela busca da igualização das condições dos socialmente desiguais. Toda a sua atividade fica sujeita à lei, entendida como expressão da vontade geral, que só se materializa num regime de divisão de poderes em que ela seja o ato formalmente criado pelos órgãos de representação popular, de acordo com o processo legislativo estabelecido na Constituição. É nesse sentido que se deve entender a assertiva de que o Estado ou o Poder Público ou os administradores não podem exigir qualquer ação nem impor qualquer abstenção, nem mandar e tampouco proibir nada aos administrados, senão em virtude de lei” (*Curso de Direito Constitucional Positivo* - 6ª edição - São Paulo - Ed. RT - 1990 - pg. 362).

ram a base de cálculo e a alíquota, por serem veículos legislativos inadequados, na vigência da Constituição Federal de 1988 e, portanto, não poderia ser exigido PIS/RECEITA OPERACIONAL.

Tanto que após a lavratura do auto de infração que ocorreu em 13/06/1995, foi publicada em 10/10/1995, a **Resolução do Senado n. 49/95**, que **suspendeu a execução dos referidos Decretos-Leis n.ºs 2.445/1998 e 2.449/1998**, em razão da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do **RE n. 148.754-2/210/RJ**.

Acresce-se, ainda, que após a declaração de inconstitucionalidade pelo STF e publicação da Resolução do Senado n. 49/95, foi expedida a **Instrução Normativa n. 31**, de 08/04/1997, que determinou a dispensa da constituição do crédito pela Fazenda Nacional, em relação à **parcela do PIS exigida com base nos referidos decretos**. A partir de então, a Fazenda dispensou a lavratura de lançamentos e autos de infração, cancelou as inscrições em Dívida Ativa e cancelou todas as execuções fiscais que cobrassem valores à título de PIS/RECEITA OPERACIONAL, com base nos Decretos-Leis 2.445 e 2.449, declarados inconstitucionais.

Nesse sentido é a Jurisprudência de nossos Tribunais Superiores e do Conselho de Contribuintes, conforme os seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL - EXECUÇÃO FISCAL - COBRANÇA PELA EXAÇÃO DOS DECRETOS-LEIS 2.445 e 2.449/88 - COISA JULGADA - CANCELAMENTO POSTERIOR - LEI 10.022/2002.

**1. A Lei superveniente 10.022/2002 dispensou de lançamento, proibiu o ajuizamento de cobranças e ordenou o cancelamento do lançamento e da inscrição de dívidas oriundas dos DL's 2.445 e 2.449/88.**

2. A sentença passada em julgado que declarou a inconstitucionalidade dos DL's, em relação à Consulente executada, não será atingido em nenhum passo, se aplicada à espécie a legislação superveniente.

**3. Ordenado o cancelamento do título, cai por terra a execução fiscal.**

4. Recurso especial provido.

**SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

RESP - RECURSO ESPECIAL 530.229

Processo n. 20030067086-0  
Segunda Turma  
Data da decisão 26/04/2005 - DJ 30/05/2005

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DE DEVEDOR. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. SÚMULA N. 07 DESTA CORTE. ILEGALIDADE DA COBRANÇA.

I. São inconstitucionais as alterações na contribuição para o Programa de Integração Social introduzidas pelos Decretos-Leis 2.445 e 2.449. Súmula n. 07 desta Corte.

**II. É nula a execução destinada a cobrar débito relativo ao PIS, na forma dos supracitados decretos, considerados inconstitucionais, mormente quando se tem em conta que o Senado Federal os expurgou do ordenamento jurídico em face da sua Resolução de n. 49/95, e que o próprio Poder Executivo editou a MP n. 1.973/95, na qual determinou o cancelamento dos lançamentos e inscrições das parcelas relativas à citada contribuição, exigida na forma daqueles dispositivos.**

III. Apelação e remessa improvidas.

**Tribunal Regional Federal da 5ª Região**

AC - Apelação Cível 275210  
Processo n. 2001.05.00047016-3  
Primeira Turma  
Data da decisão 08/08/2002 - DJ 30/09/2002

**PIS - EXIGÊNCIA FUNDADA NOS DECRETOS-LEIS N.ºS 2.445 E 2.449, DE 1988 - INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL SUSPENDENDO-LHES A EFICÁCIA - NULIDADE DO LANÇAMENTO.**

- Tendo a autuação se fundado no fato de a Consulente recorrida ter recolhido o PIS nos termos da Lei Complementar n. 07/70, sem observar as disposições dos Decretos-Leis n.ºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, declarados inconstitucionais pelo STF e que tiveram sua execução suspensa pelo Senado Federal, **impõe-se o cancelamento do auto de infração.** Recurso de ofício a que se nega provimento.

(Segunda Câmara do Conselho de Contribuintes - Processo n. 13808.000112/94-34 - Acórdão n. 117.493) (destacamos)

O vínculo obrigacional não pode surgir, se a norma impede o seu nascimento, pela exclusão do crédito - por ter sido declarados inconstitucionais os DLs 2.445 e 2.449/88 -, ou seja, o dever de pagar.

Portanto, se se pode admitir que, em direito privado, tenha eficácia uma confissão determinada por um erro de direito, **não se pode absolutamente admitir em Direito Tributário**, que uma obrigação possa surgir se a lei - no caso os Decretos-Leis - for declarada inconstitucional, com exclusão do crédito tributário. A simples declaração do contribuinte é inútil. Nada vale.

Se a obrigação não existe, porque a lei foi declarada inconstitucional, a declaração do contribuinte não pode criá-la, nem a Administração pode exigir o crédito tributário, pela confissão do contribuinte.

Nesse caso, **a confissão não pode ter validade jurídica, se, o contribuinte confessa que deve o tributo e o Supremo Tribunal Federal declara a lei inconstitucional** e, portanto, não há obrigação de pagá-lo.

Os direitos fundamentais assegurados pela Constituição – entre os quais está o direito à jurisdição, para que possa o contribuinte levar a sua questão ao Poder Judiciário – são **direitos erigidos a cláusulas pétreas da lei maior**, não podendo a lei infraconstitucional retirar esses direitos.

**André Ramos Tavares**, ao comentar a lei do REFIS, escreve:

(...)

Não se pode admitir que o legislador afaste-se dos parâmetros constitucionais. A legislação, a pretexto de implementar um suposto saneamento nos débitos fiscais, promove o distanciamento quanto aos princípios constitucionalmente assegurados. Toda e qualquer lei, ainda que aparentemente benéfica, deve estar calcada nas normas de cunho constitucional. Falecendo-lhe esta peanha, impõe-se, incontinenti, a decretação da inconstitucionalidade. A ordem jurídica só adquire eficácia quando se respeitam suas regras estruturais. Neste sentido, a lei infringe e mutila diversas normas de ordem constitucional.

Quanto à natureza jurídica da Lei instituidora do REFIS, constatou-se que, pelo fato de ter caráter tributário, não poderia tolerar-se qualquer liberdade contratual no âmbito de suas cláusulas. Desta forma, tanto



o Fisco como os inadimplentes que viessem a ingressar no sistema estariam sujeitos ao princípio da estrita legalidade e, assim, não se pode falar em “negociação”. A idéia de liberdade de aceitação das cláusulas assumidas pelo referido programa não pode vingar. **Os contribuintes que aceitam o programa não o fazem consoante os termos tradicionais da liberdade de contratar e da conseqüente responsabilidade pelos atos assim praticados. Não há que se falar em livre disponibilidade.**<sup>15</sup>

Em resposta a indagação da Consulente, entendemos que a lei ordinária não pode sobrepor-se à Constituição Federal nem retirar garantias fundamentais do contribuinte, de livre acesso ao Poder Judiciário, relativos ao devido processo legal e à ampla defesa, com as provas e recursos necessários, de forma ampla, para exame do mérito da questão.

A confissão irretroatável e irrevogável não pode retirar garantias constitucionais, até porque no caso da Consulente, em relação ao débito do PIS, tendo sido declarados inconstitucionais os DL's 2.445 e 2.449/88, não pode ser exigido.

**6) No que tange à multa aplicada, poderia ser considerada como desproporcional e confiscatória? É possível, no caso em análise, a redução da multa com base no princípio da retroatividade da lei mais benigna ou ainda em decorrência do julgamento de inconstitucionalidade da norma instituidora da multa como ocorreu com a de percentual de 300%?**

A Constituição Federal, no capítulo dedicado às Limitações ao Poder de Tributar e como garantia do contribuinte em seu art. 150, IV, veda a utilização do tributo com efeito de confisco, ao estabelecer:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

---

15. *Refs Aspectos Jurídicos Relevantes* - coord. Guilherme Von Muller Lessa Vergueiro - 1ª edição - São Paulo - Ed. Edipro - 2001 - pg. 50.

#### **IV - utilizar tributo com efeito de confisco.**

A Constituição não veda apenas “o confisco”, vai mais além, veda a utilização de tributo “com efeito de confisco”, o que tem maior amplitude.

Toda imposição fiscal que se torne confiscatória, é, pois, inconstitucional, razão pela qual não pode ser exigida.

A obrigação tributária, composta nos termos do art. 113 do CTN, de “tributo e penalidade” tem efeito confisco quando é de tal forma onerosa ao contribuinte que importa violação do seu direito de propriedade.

E a Lei Suprema assegura que a propriedade não poderá ser retirada sem justa e prévia indenização (artigo 5º, incisos XXII e XXIV).

Ao vedar a utilização de tributos com efeito de confisco, a Constituição (art. 150, IV), proíbe a instituição de tributos excessivamente onerosos, que acarretam a perda do patrimônio, da propriedade, estabelecendo que a lei regule o tributo de modo que ele não gere efeitos econômicos nocivos que o confisco geraria, ou seja, a tributação deve ser utilizada dentro daquilo que se possa considerar com razoabilidade, para não ensejar a perda de bens.

A vedação ao **efeito confisco se aplica também em relação às multas**. O impedimento constitucional é que, a pretexto de exercer a atividade de tributação, o Poder Público se aposse dos bens do contribuinte, seja à título de tributo, seja à título de penalidade, que se transforma em obrigação principal e, portanto, há que merecer o regime jurídico, a teor do art. 113, § 3º do CTN, que preceitua:

Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 3º - A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.<sup>16</sup>

---

16. No livro “Teoria da Imposição Tributária” - 1ª edição Saraiva - 1983 - SP; 2ª edição LTR - 1998 - SP, um dos subscritores do parecer demonstrou por que o tributo e penalidade compõe, na visão dos elaboradores do CTN, a obrigação tributária, esta sim a verdadeira imposição fiscal.

O alcance do preceito constitucional que veda o confisco é também **extensivo às penalidades**, pois sendo desdobramento da garantia do direito de propriedade (art. 5º, XXII e art. 170, II), proíbe o confisco ao estabelecer prévia e justa indenização, nos casos em que autoriza a desapropriação, não poderia ficar fora do alcance dessa proteção constitucional a imposição de multas confiscatórias.

A Jurisprudência da Suprema Corte tem reconhecido a existência de confisco em várias situações em que o caráter de multas elevadas foi constatado.

Nesse sentido, são os seguintes julgados:

**(1) RE 81.550-MG**

Relator Min. Xavier de Albuquerque

“Multa Moratória de feição confiscatória. Redução a nível compatível com a utilização do instrumento de correção monetária.

Conheço do recurso e lhe dou parcial provimento para julgar procedente executivo fiscal, salvo quanto à multa moratória que, fixada em nada menos que 100% do imposto devido, assume feições confiscatórias. Reduzo-a para 30% (trinta por cento), base que reputo razoável para a reparação da impontualidade do contribuinte.” (RTJ 74/319)

**(2) RE 82.510-SP**

Relator Min. Leitão de Abreu

“Multa fiscal. Pode o Judiciário, atendendo as circunstâncias do caso concreto, reduzir multa excessiva aplicada pelo Fisco. Precedentes do STF.

A Jurisprudência predominante desta Corte se orientou, no sentido de que pode o Judiciário, atendendo às circunstâncias do caso concreto, reduzir multa excessiva aplicada pelo Fisco.

Foi exatamente o que ocorreu na espécie, pois, entendeu o acórdão recorrido dever a multa ser reduzida, ‘seja porque os fatos ocorreram num período em que o Fisco era mais tolerante (art. 234 do Regulamento), seja porque não se provou prejuízo para os cofres do Tesouro, seja porque, finalmente, nos autos ficou a indefinição do dolo.’” (RTJ 78/610)

**(3) RE 78.291-SP**

Relator Min. Aliomar Baleeiro

“Multa do INPS. Equidade.

I - As contribuições para-fiscais são tributárias e, portanto, sujeitas ao art. 108, IV do CTN, que admite a equidade, segundo a qual, nos termos do art. 114 do CPC/39, o Juiz aplicará a norma que estabeleceria se fosse legislador.

II - Concilia-se com farta Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal o acórdão que reduziu multa, juros e etc. pelos quais dívida de mora sem fraude ficou elevada a mais de 400%.” (RTJ 73/548)

O Supremo Tribunal Federal, reconheceu, também, que sequer no caso de fraude, em que as medidas punitivas são mais rigorosas em face de dolo comprovado, poderia subsistir penalidades confiscatórias, tendo na ADIN 551-RJ, concedido medida liminar, conforme a seguinte ementa:

Rel.: O Sr. Min. Ilmar Galvão

Requerente: Governador do Estado do Rio de Janeiro

Requerido: Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro

Ação direta de inconstitucionalidade. Parágrafos 2º e 3º do art. 57 do ADCT do Estado do Rio de Janeiro, que dispõem sobre *multa punitiva nas hipóteses de mora e sonegação fiscal*.

Plausibilidade da irrogada inconstitucionalidade, face não apenas à impropriedade formal da via utilizada, ***mas também ao evidente caráter confiscatório das penalidades instituídas.***

*Concorrente risco de dano, de difícil reparação, para o contribuinte.*

Cautelar deferida. (RTJ 138/55) (grifamos)

A decisão acima demonstra que até mesmo no âmbito de controle concentrado de constitucionalidade, **em que se examina apenas a lei em tese** e não o caso concreto - em que o efeito de confisco pode ser detectado mais fielmente -, o STF **não tem admitido que o efeito confisco permaneça em decorrência da imposição de penalidade.**

E na ADI n. 1.075-1-DF, Rel. **Ministro Celso de Mello**, o STF, decidiu que a proibição constitucional do CONFISCO, compreende, também,

a multa que não pode ser desarrazoada, conforme se lê do seguinte trecho da ementa:

**A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.**

- **É cabível**, em sede de controle normativo abstrato, a **possibilidade** de o Supremo Tribunal Federal examinar **se** determinado tributo **ofende**, ou não, **o princípio constitucional da não-confiscatoriedade** consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. **Hipótese que versa** o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) **que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento).**

- **A proibição constitucional do confisco** em matéria tributária - ainda que se trate **de multa fiscal** resultante **do inadimplemento**, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - **nada mais representa senão a interdição**, pela Carta Política, de **qualquer** pretensão governamental que possa conduzir, **no campo da fiscalidade**, à **injusta** apropriação estatal, no todo **ou** em parte, do patrimônio **ou** dos rendimentos dos contribuintes, **comprometendo-lhes**, pela **insuportabilidade** da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, **ou** a prática de atividade profissional lícita **ou**, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.

- O Poder Público, **especialmente** em sede de tributação (**mesmo tratando-se** de definição do “*quantum*” pertinente ao valor das multas fiscais), **não pode agir imoderadamente**, pois a atividade governamental **acha-se essencialmente condicionada** pelo princípio da razoabilidade **que se qualifica** como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais.

No caso da Consulente, a Multa de Ofício de 100% aplicada, por ser excessiva, se devida fosse que não é, deveria ser reduzida para 75%, em razão da Lei n. 9.430/96 estabelecer essa redução, para a hipótese de lançamento de ofício, na forma do seu art. 44, inciso I.

Em direito tributário a aplicação do **princípio da retroatividade da lei** somente é permitido para beneficiar o contribuinte.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 106, inciso II, “c”, estabelece o “**princípio da retroatividade da lei mais benéfica**”, nos seguintes termos:

**Art. 106 - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:**

(...)

**II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:**

(...)

**c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.**

A hipótese prevista na letra “c”, II do art. 106 do CTN, acima transcrito, versa sobre o caso de superveniência de lei que comine penalidade menos severa que àquela vigente à época da prática do ato. Assemelha-se ao disposto no artigo 2º do Código Penal.<sup>17</sup>

É importante assinalar, que a aplicação retroativa da lei benigna diz respeito apenas às normas que definem as infrações fiscais e não em relação ao pagamento de tributos. O tributo somente deixa de ser exigível em casos de **remissão** regulada pelo art. 172 do CTN, na forma da lei.

A nossa resposta é afirmativa. Há possibilidade de se pedir a redução da multa com base no princípio da retroatividade da lei mais benigna e na Jurisprudência do STF.

**7) Tem o Estado responsabilidade pelos atos cometidos pelo fiscal? Caberia indenização à Consulente em decorrência do auto de infração lavrado em dissonância com os limites legalmente impostos?**

A Constituição Federal de 1988, consagrou a responsabilidade civil do Estado nas lesões que provoque à sociedade, assim como de forma imprescritível, a responsabilidade dos agentes governamentais que as provocarem.

---

17. “Art. 2º - A lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado”.

Estão o artigo 37 e os seus parágrafos 5º e 6º da Constituição Federal, assim redigidos:

Art. 37 - A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de **legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência** e, também, ao seguinte:

(...)

§ 5º - A lei estabelecerá os prazos de prescrição para ilícitos praticados por qualquer agente, servidor ou não, que causem prejuízos ao erário, **ressalvadas as respectivas ações de ressarcimento.**

§ 6º - As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, **assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa.**(grifamos)

Como se constata, o âmbito de atuação do dispositivo é mais amplo que o da regra constante da Constituição anterior, pois atingindo, inclusive, a concessionários, permissionários e autorizados do serviço público.<sup>18</sup>

---

18. **José Afonso da Silva**, ao comentar o § 6º do art. 37, da CF, escreve:

**“16. PRINCÍPIO DA RESPONSABILIDADE CIVIL DA ADMINISTRAÇÃO.** ‘Responsabilidade civil’ significa a obrigação de reparar os danos ou prejuízos de natureza patrimonial (e, às vezes, moral) que uma pessoa cause a outrem. O dever de indenizar prejuízos causados a terceiros por agente público foi por longo tempo recusado à Administração Pública. Predominava, então, a doutrina da irresponsabilidade da Administração, sendo que os particulares teriam que suportar os prejuízos que os servidores públicos lhes causassem, quando no exercício regular de suas funções.

Tal posição, no entanto, não se compadecia com o Estado de Direito. Por isso o Direito Brasileiro inscreveu cedo a obrigação de a Fazenda Pública compor os danos que seus servidores, nesta qualidade, causem a terceiros, pouco importando decorra o prejuízo de atividade regular ou irregular do agente. Agora a Constituição vai além, porque equipara, para tal fim, à pessoa jurídica de direito público aquelas de direito privado que prestem serviços públicos (como são as concessionárias, as permissionárias e as autorizadas de serviços públicos), de tal sorte que os agentes (presidentes, superintendentes, diretores, empregados em geral) dessas Consulentes ficam na mesma posição dos agentes públicos no que tange à responsabilidade pelos danos causados a terceiros. Não se cogitará da existência ou não de culpa ou dolo do agente para caracterizar o direito do

Um dos subscritores do presente parecer jurídico, coordenou o XXI Simpósio Nacional de Direito Tributário, que teve como tema “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário”, ocasião em que escreveu sobre os §§ 5º e 6º do art. 37 da CF:

Entendo que as hipóteses são aquelas em que o dano moral ou pecuniário se caracterizar. O Estado deve ressarcir o cidadão e deve procurar junto ao agente que causou o prejuízo, seu ressarcimento, em ação de regresso.

Como a ação de regresso é sempre posterior ao pagamento da indenização pelo dano causado, houve por bem - e acertadamente - o constituinte, tornar imprescritível tal ação, visto que, se houvesse prescrição, haveria, na prática, impossibilidade efetiva de o Estado buscar, junto ao agente, reembolso do que foi obrigado a pagar aos cidadãos.

Sempre que o Estado cobrar tributo indevido, terá que restituí-lo, podendo, o contribuinte, quantificar o prejuízo que teve ao ser obrigado a pagar o indevido, pedindo a indenização necessária.

Admitindo-se que, por ser obrigada a pagar o que não devia, ficou a Consulente em sérias dificuldades financeiras, não tendo o retorno, de imediato, à evidência, tal prejuízo, a ser quantificado, além do valor do tributo, deverá, por força do dispositivo, ser exigido do Estado. Este, quando pagar, deverá ressarcir-se junto ao agente que deu início à ação indevida, que poderá ser, inclusive, a autoridade fiscal maior ou - a meu ver - os próprios legisladores que, com plena consciência do Direito, impuseram lei inconstitucional aos cidadãos, gerando tais prejuízos.

A questão, à evidência, é de mais difícil determinação dos responsáveis sempre que uma pluralidade deles tenha provocado o prejuízo, no caos de imposições ilegais, sendo mais fácil quando a lesão decorre de interpretação incorreta da lei, provocada pelo agente fiscal.

---

prejudicado à composição do prejuízo, pois a obrigação de ressarcir-lo pro parte da Administração ou entidade equiparada fundamenta-se na *doutrina do risco administrativo*.

A obrigação de indenizar é da pessoa jurídica a que pertencer o agente. O prejudicado há que mover a ação de indenização contra a Fazenda Pública respectiva ou contra a pessoa jurídica privada prestadora de serviço público, não contra o agente causador do dano. O *princípio da impessoalidade* vale aqui também” (*Comentário Contextual à Constituição* - Malheiros Editores - 2005 - pp. 348-349).



De qualquer forma, a responsabilidade objetiva do Estado sempre ocorrerá, cabendo a este pagar, de imediato, o prejuízo e o agente, que tiver retardado o pagamento, deverá ser responsabilizado pelas conseqüências da mora, em caso de culpa ou dolo.

À nitidez, a questão torna-se mais simples sempre que o excesso de exação tiver provocado o dano, inclusive moral, se, em função de uma atuação arbitrária do agente fiscal, a questão tiver chegado à imprensa e os efeitos danosos à imagem do contribuinte se tornarem irreversíveis ou perfeitamente detectáveis.

O certo é que os §§ 5º e 6º são aplicáveis, não só à fiscalização tributária, mas aos próprios produtores de legislação inconstitucional.”<sup>19</sup>

Com efeito, o § 6º do art. 37 da CF, trata de responsabilidade por danos causados a terceiros, por servidores públicos. A obrigação de indenizar é da pessoa jurídica a que pertencer o agente. O prejudicado deverá mover ação de indenização contra a Fazenda Pública respectiva (União/Estado/Município) ou contra a pessoa jurídica prestadora do serviço público não contra o agente causador do dano, em razão do princípio da *impressoabilidade* que é da essência dos atos administrativos. Assegurado, contudo, o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa.

É hipótese em que configura um dos efeitos da aplicação do princípio da moralidade, pois aquele que se sentir lesado ou prejudicado, por ato de qualquer agente da Administração Pública, pode recorrer ao Poder Judiciário, em ação indenizatória com objetivo de ressarcimento, mediante recomposição do dano patrimonial sofrido.

O agente da Administração em razão de sua função tem o *poder-dever* de fiscalizar o administrado. Esse poder-dever, contudo, não significa que pode causar danos ao contribuinte, no caso, de fiscalização tributária, com o uso indevido do poder ou de forma arbitrária, que resultam em situação danosa.

---

19. **Ives Gandra da Silva Martins** - Caderno de Pesquisas Tributárias - nova série 2 - Ed. Revista dos Tribunais - 1996 - pp. 22-24.

Os prejuízos causados pela Administração Pública, ou seus agentes, devem ser ressarcidos, para recomposição do prejuízo causado, inclusive aqueles de natureza tributária, que tanto podem ser de ordem financeira, como de ordem pessoal ou societária, quando for prejudicial às atividades da Consulente ou de seus titulares.

A Administração Pública nos países que se constituem em Estado Democrático de Direito, como o nosso (art. 3º, CF), subordina-se à lei e à jurisdição. A sua responsabilidade é objetiva no desempenho das funções públicas.<sup>20</sup>

A moralidade administrativa em relação aos agentes públicos deve ser entendida como o exercício de funções públicas, dentro da legalidade, com vistas não somente aos preceitos legais, mas também morais, de respeito ao contribuinte que deverá receber correta orientação, e não ser simplesmente punido, com exigências indevidas que podem resultar na extinção da Consulente, gerando desemprego, com reflexos sociais irreversíveis.

Consequentemente, nas demandas tributárias, os §§ 5º e 6º do art. 37 da CF, são aplicáveis nas **hipóteses em que o dano moral ou pecuniário se configurar**, sempre que os agentes públicos praticarem excesso de exação, cobrança de tributo indevido, provocarem dificuldades financeiras à Consulente, com exigências que a própria Administração sabe serem ilegítimas ou que deveria saber ou que a exigibilidade esteja suspensa, dificultando as atividades normais da Consulente.

Da mesma forma são aplicáveis os referidos dispositivos, nos casos em que pela atuação arbitrária da fiscalização, o contribuinte sofrer efeitos

---

20. As conclusões da Comissão de Redação aprovadas em plenário, para o referido Simpósio, à questão n. 2, em que indagou:

“Em que hipóteses os §§ 5º e 6º do art. 37 são aplicáveis nas demandas tributárias?  
- Os §§ 5º e 6º são aplicáveis nas demandas tributárias em que se caracterize dano causado por atos ilícitos de agentes públicos. A responsabilidade funcional caracteriza-se quando presente dolo ou culpa em cuja apuração deve ser observada a cadeia hierárquica” (Caderno de Pesquisas Tributárias - nova série 3 - Ed. Revista dos Tribunais - 1997 - pg. 528).

danosos à sua imagem, através de divulgação pela imprensa de procedimento decorrente de interpretação incorreta da lei pelo agente.

Assim, em tese, a nossa resposta é afirmativa, devendo a Consulente apresentar **provas que possibilite a quantificação dos prejuízos causados** e demonstrar o dano por ela suportado.

**8) Considerando-se todo o dano causado à Consulente, oriundo da execução fiscal em questão, tornando inviável ou impossível a continuidade das suas atividades, e levando-se em conta, principalmente, a elevadíssima monta do alegado débito tributário em execução, absolutamente incompatível com as atividades desenvolvidas pela Consulente, é possível verificar-se alguma forma de desoneração da Consulente executada em relação ao aludido débito devido à impossibilidade de sua quitação?**

Não. Não há previsão legal para a hipótese. Como o direito não se confessa, mas sim, a confissão sempre versa sobre fatos, entendemos que a hipótese não é de desoneração pela situação da Consulente, mas falta de fundamentação legal para manter a imposição. A Consulente deve apresentar **provas de forma ampla**, que possibilite a quantificação dos prejuízos, tanto no processo de execução fiscal como na ação anulatória, para comprovar perante o Poder Judiciário que a exigência fiscal foi arbitrada em valores incompatíveis com as atividades da Consulente.

Esse é o nosso entendimento S.M.J.

