



UNIVERSIDADE DO PORTO
FACULDADE DE DIREITO
MESTRADO

**OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE E O
PODER DE INVESTIGAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO
TRIBUTÁRIA**

UMA PERSPECTIVA LUSO - BRASILEIRA

Edil de Castro Cavalcante

Porto, julho de 2013

Edil de Castro Cavalcante
Especialista em Direito e Processo Tributário

**OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE E O
PODER DE INVESTIGAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO
TRIBUTÁRIA**

UMA PERSPECTIVA LUSO – BRASILEIRA

Projecto de tese a apresentar para cumprimento dos requisitos necessários à candidatura ao Mestrado em Direito, na área de Ciências Jurídico-Econômicas realizado sob a orientação científica da Professora Doutora Glória Teixeira, Docente da Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

Porto, julho de 2013

RESUMO

O poder de investigação do fisco, transmutado na fiscalização ou inspeção realizada pela Administração Tributária é poder discricionário, embora tenha também conotação vinculativa, que tem como escopo verificar e apurar situações em que o contribuinte estaria a pagar tributos a menor, ou nada, impondo restrições de direito ao coletado, mesmo antes da abertura do devido processo administrativo. É forçoso reconhecer que tais procedimentos não raras vezes violam direitos fundamentais do contribuinte como intimidade, vida privada, sigilo de dados, dentre outros, não se abrindo em muitos casos oportunidades para se opor tais encaminhamentos. Todavia, os direitos fundamentais, dentro de sua aplicação imediata e observância ímpar pelos próprios agentes públicos, podem ser objeto de oposição, exprimindo-se pelo direito de resistência, como se vê no caso português, e mesmo no Brasil, pelo questionamento administrativo, ou judicial dos mesmos. O estudo perfaz um caminho singelo pela doutrina, legislação e jurisprudência de Brasil e Portugal, a fim de aquilatar e agarrar conhecimento sobre o caso.

PALAVRAS – CHAVE: DIREITOS – FUNDAMENTAIS - CONTRIBUINTE - PODER - INVESTIGAÇÃO

ABSTRACT

The investigative power of the tax authorities, transmuted into the monitoring or inspection performed by Tax Administration is discretionary power, although it has also binding connotation that has as scope to check and investigate situations in which the taxpayer would have to pay lower taxes, or nothing, imposing restrictions on right to collected, even before opening the due administrative process. It is acknowledged that such procedures do not often violate fundamental rights of taxpayer as intimacy, privacy, confidentiality of data, among others, are not opening in many cases opportunities to oppose such referrals. However, the fundamental rights, within its immediate implementation and compliance with odd by own public agents, may be the object of opposition, expressing itself by right of resistance, as seen in the case of Portugal, and even in Brazil, by questioning, administrative or judicial order of same. The study makes a path baldy by doctrine, legislation and jurisprudence of Brazil and Portugal, in order to appraise and assess knowledge about the case.

KEY WORDS: FUNDAMENTAL RIGHTS – CONTRIBUTOR (Tax Payer) - POWER - INVESTIGATION.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	5
1. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA	8
1.1. Administração Tributária no Brasil	9
1.2. Administração Tributária em Portugal	10
2. PODER DE FISCALIZAÇÃO E INVESTIGAÇÃO.....	12
3. PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO.....	13
3.1 Procedimentos de Fiscalização do Fisco Brasileiro	14
3.2 Procedimentos de Fiscalização Português	15
3.3 Princípios Orientadores da Fiscalização.....	19
4. DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS	22
4.1. Conceito	22
4.2. Características	23
4.3. Classificação.....	24
4.4. Da Aplicabilidade Dos Direitos Fundamentais	24
4.5. Distinção entre Direitos e Garantias Fundamentais	25
4.6. Princípios Aplicáveis.....	26
4.7 Os Direitos Fundamentais na Constituição Brasileira.....	27
4.8. Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa.....	28
5. DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE NO DIREITO BRASILEIRO	29
5.1. Da inviolabilidade da intimidade, vida privada, honra e imagem das pessoas.....	29
5.2. Da inviolabilidade do sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas.....	31
6. OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE DO DIREITO PORTUGUÊS	35
6.1. Do direito de resistência	35
6.2. Inviolabilidade do domicílio e da correspondência.....	36
6.3. Direitos ao bom nome e reputação, à imagem, à palavra, à reserva da intimidade da vida privada e familiar	37
6.4. Previsão de direitos na Lei Geral Tributária.....	38
CONCLUSÕES.....	39
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	40

PREFÁCIO

Disserta-se sobre os Direitos Fundamentais do Contribuinte e o Poder de Investigação da Administração Tributária, sobretudo, no que toca à existência, ou não, de limites àquele Poder frente ao arcabouço de direitos do coletado.

O fim colimado deste opúsculo é apresentar tese à Faculdade de Direito da Universidade do Porto para aquisição do Título de Mestre na área de Ciências Jurídicas Fiscais – Econômica sob a orientação da Professora Doutora Maria Glória Teixeira.

Passeou-se pela legislação aplicável de Brasil e Portugal, estudando-se a Constituição de ambos e normas infraconstitucionais pertinentes, após o que se lançou olhar sobre a doutrina disponível sobre o tema, o mesmo se dando a Jurisprudência dos dois países.

Por serem países irmãos, pretendeu-se delimitar o estudo a eles, em face da identidade de seus princípios e origens doutrinárias.

Elegeu-se como abordagem metodológica a bibliográfica ou exploratória, dando ênfase à pesquisa no ordenamento jurídico das duas pátrias e suas respectivas doutrinas e decisões de suas cortes.

Forçoso foi se deter ao caráter mais imediato do tema estudado, tratando superficialmente, mas com atenção aos aspectos introdutórios que embasam os pensamentos aqui destilados que tratam da relação existente entre os direitos fundamentais do contribuinte e às atribuições inquisitoriais que o fisco detém durante seu procedimento fiscalizatório, debaixo do medo de fugir ao proposto que certamente será melhor esmiuçado em estudos mais profundos que este.

Agradeço a Deus pela iluminação para produção dessa humilde contribuição acadêmica, bem como a minha esposa que muita apoiou e apóia este empreendimento, familiares, colegas, à Professora Doutora Maria Glória Teixeira por sua paciência acolhedora e valorosa orientação e à Universidade do Porto, por sua Faculdade de Direito pela oportunidade de apresentação deste ensaio.

INTRODUÇÃO

O Estado necessita de recursos para realizar seus fins, os quais são inúmeros. Para tanto precisa da contribuição dos cidadãos, principais destinatários de suas realizações. E não poderia ser diferente, se forem consideradas as teorias contratualistas da formação do Estado, preconizadas por Hobbes, Locke e Rousseau, que têm em comum a idéia de co-participação dos homens para a formação do ente que garante a paz social, diferindo entre eles, apenas quanto aos motivos.

A forma de contribuição, fruto da experiência temporal de inúmeras formas de organização estatal é a compulsória, ou seja, aliado ao direito de cobrar benefícios a serem patrocinados pelo ente estatal como saúde, educação, habitação e segurança, está o dever de ajudar nas despesas de tais benefícios, numa forma solidária, onde todos, ao menos na teoria, devem ceder parte de seu patrimônio em prol do bem coletivo. Como bem anota Hugo de Brito Machado¹ sem essa contribuição não teria como o Estado exercer seus fins.

Desde sempre se percebeu que essa participação não era voluntária, ou por que não concordavam em dar o que é seu ao Estado, ou por não acreditar que os benefícios adviriam, ou ainda por se entender que o dinheiro era mal empregado, senão por se presenciar a avareza humana em compartilhar das necessidades do próximo, embora continuem credores da atuação do ente público.

A compulsoriedade da solidariedade se dá então como forma de se alcançar o bem-comum, tendo em conta a necessidade de uma cobrança forçada para que os meios sejam alcançados.

Embora, o Poder de Tributar tenha nascido da sanha de reinados escravizantes e vencedores de guerras atroz, ou mesmo de monarcas inescrupulosos que tinham os súditos como seus mantenedores, ele é uma necessidade dos Estados Modernos, conquanto seja através desse poder que eles adquirem condições de fazer acontecer sua finalidade de implementar o bem-estar social. Ao mesmo tempo, o dever de contribuir, que também deveria ser encarado como um direito é corolário da manutenção das finalidades estatais.

Todavia, com imensos poderes, emergem portentosas responsabilidades, principalmente a de não exaurir as fontes de receitas que são justamente os contribuintes. Disso se conclui

¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Malheiros. São Paulo. 2006. p. 51.

pelos princípios do não-confisco, da proporcionalidade e da progressividade, os quais, na lição de Marcelo Magalhães Peixoto² são expressões do Estado de Direito que tem como objetivo limitar o Poder do Estado.

Sendo justo com ambos os lados, não é admissível, contudo, a esperteza dos contribuintes que buscam formas lícitas e ilícitas para não pagar os tributos, para fugir a suas obrigações. Por isso, ladeando o Poder de Tributar, existe o Poder de Fiscalizar, que agrega ao Estado a capacidade de perseguir fatos e situações onde se esteja fugindo ao comprometimento do pagamento dos tributos.

Dentro desse Poder de Fiscalizar está o de investigar e inquirir. O Direito concebe formas de investigar o contribuinte, muitas vezes, possibilitando a invasão aos mais recônditos elementos de privacidade do coletado, igualmente, afastando determinadas garantias legais ou previstas na Constituição como forma de aferir se ele realmente está fugindo ao seu dever, ou não.

A base dessa investigação está nos limites dessa fiscalização frente aos Direitos Fundamentais do Contribuinte. Estão em identificar de um lado, quais são os instrumentos de investigação dados ao Fisco, e por seu turno, quais direitos fundamentais e garantias podem ser sustentadas pelo coletado para impedir uma incursão indevida em sua esfera pessoal e patrimonial.

Se por um lado o Estado deve se revestir de elementos que possam identificar fraude ou fugas fiscais, tal como a troca de informações em acordos internacionais sobre dupla tributação internacional, no esteio do ministério de José de Campos Amorim³, não pode ferir direitos fundamentais dos contribuintes.

Os Direitos Fundamentais ganharam grande importância com as Declarações de Direitos do Homem e do Cidadão da Virgínia e Universal dos Direitos Humanos, como noticia Jorge Miranda⁴, sendo indiscutível sua observância nos diversos ramos do direito, principalmente no Direito Tributário.

² PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARDOSO, Laís Vieira. Princípio do Não – Confisco e o Direito de Propriedade. Tributos e Direitos Fundamentais. Dialética. São Paulo. 2004. p. 229

³ AMORIM, José de Campos. A Interpretação e Aplicação das Convenções de Dupla Tributação. Os 10 anos de investigação do CIJE. Almedina. Coimbra. 2010. p. 472.

⁴ MIRANDA, Jorge. Manual de Direito Constitucional Tomo IV. Coimbra Editora. Coimbra. 4ª ed. 2008. p. 14

É sensível, pois, o entendimento de que o Fisco ao investigar o contribuinte para verificar a inadimplência de tributos ou descumprimento de obrigações acessórias, necessariamente vai colidir com certos direitos fundamentais.

1. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Administração Pública, na lição de Maria Sylvia Zanella Di Pietro⁵ é a <<atividade concreta e imediata que o Estado Desenvolve, sob regime jurídico de Direito Público, para concreção dos interesses coletivos>>.

Essa atividade se desenvolve numa série de outras atividades todas voltadas para atingir os fins colimados pelo interesse público.

Dentre tantas atuações está a de arrecadar tributos e fiscalizar sua cobrança. Aliás, pertinente é o conceito de tributo do art. 3º do Código Tributário Nacional brasileiro que assim dispõe: << Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.>> Neste conceito está inserido também a essência da Administração Tributária, ousando definir que esta seria atividade vinculada, sob regime de direito público, com o fim de lançar, arrecadar, fiscalizar e cobrar os tributos instituídos em lei.

É atuação instrumental da Administração Pública fundamentada em lei que se desenvolve no sentido de arrecadar os tributos. Além de arrecadar intentar incessantemente ação de acompanhamento e fiscalização dos contribuintes para verificar se os mesmos estejam cumprindo com seu dever.

A inteligência do art. 5º da Lei Geral Tributária portuguesa, em seu item 1 complementa essa noção ao determinar que << a tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.>>

A Administração Tributária, assim arrecada os tributos para que o produto da arrecadação seja direcionado aos setores competentes da Administração Pública em geral para que os serviços públicos essenciais sejam executados e seja possível a redistribuição das riquezas.

⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 20ª Ed. Editora Atlas. 2007. Pág. 52

1.1. Administração Tributária no Brasil

A Administração Tributária no Brasil está inserida no rol de suas funções – meio, exercido pelo Estado, através das pessoas jurídicas de direito público interno da Administração direta, neste caso, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, cada um com sua competência delimitada pela Constituição Federal no seu art. 145⁶ para instituir e cobrar seus próprios tributos.

Ela tem prioridade de recursos sobre as demais pastas administrativas do Poder Público, consoante se pode ler do art. 37, inciso XII da Carta Magna brasileira, em texto: << as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.>>

O Código Tributário Nacional, aprovado ainda pela Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966, publicado no *DOU* de 27-10-1966 e retificada no *DOU* de 31-10-1966, ainda no regime de exceção vivido pelo país, prescreve em seu art. 194⁷ que a legislação tributária regulará em caráter geral ou especificamente em função da natureza do tributo, bem como a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Se o Código Tributário estabelece regras gerais para o funcionamento da Administração Tributária, cada uma das esferas de competência da República, segundo suas atribuições constitucionalmente implementadas, poderão legislar sobre suas atribuições e procedimentos de fiscalização e arrecadação de tributos.

Suas atribuições começam já no lançamento do crédito tributário, seja de ofício, ou por homologação, com a notificação de cobrança, inscrição na dívida ativa do crédito tributário, esgotados os prazos para pagamento espontâneo pelo coletado.

⁶ CONSTITUIÇÃO FEDERAL. **Art. 145.** A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

⁷ CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. **Art. 194.** A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Perfaz-se com os procedimentos de fiscalização que se iniciam de ofício ou por provação no escopo de aferir o cumprimento da legislação fiscal.

1.2. Administração Tributária em Portugal

Semelhante ao Brasil, a Administração Tributária portuguesa também integra a Administração Pública sendo atuação vinculada. É regulada pelo Decreto – Lei 398/1998 de 17 de setembro.

O trato regulatório vem encravado no art. 61º e seguintes daquele diploma legal.

Nos termos do art. 61º, item 4 do Decreto – Lei são considerados órgãos da administração tributária os do domicílio ou sede dos sujeitos passivos, os diretores distritais de finanças e das Regiões Autônomas de Madeira e Açores.

Integra ainda a Administração Tributária a Direção Geral de Impostos, a Direção Geral de Informática, Direção Geral de Alfândegas e Apoio aos Serviços dos Tribunais Aduaneiros. São incluídas naquele inventário ainda as demais entidades públicas legalmente incumbidas de liquidação e cobrança de tributos, o Ministério das Finanças, ou outro membro do Governo que receba essa competência, exercidas no âmbito tributário, e ainda os órgãos igualmente competentes dos Governos Regionais e Autarquias locais.

A competência fiscalizatória pode ser delegada ao arrimo do art. 62 da mesma norma jurídica.

Regula a atuação da Administração Fiscal portuguesa o Código de Procedimento e Processo Tributário, Decreto – Lei 433/1999, atualizado pelo Decreto – Lei n. 6/2013, e pelo Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária incorporada àquele ordenamento jurídico no Decreto – Lei 413/1998, também atualizado por aquele último.

Segundo o Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, são ainda competentes para realizar os procedimentos de inspeção a Unidade dos Grandes Contribuintes, relativamente aos sujeitos passivos que de acordo com os critérios definidos sejam considerados como grandes contribuintes; as direções de serviços de inspeção tributária que nos termos da norma orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira integram a área operativa da inspeção tributária, relacionadamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários que devam ser inspecionados pelos serviços centrais; e as unidades orgânicas desconcentradas, relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários com domicílio ou sede fiscal na sua área territorial.

Ainda nos termos do art. 3º do mesmo diploma, a inspeção tributária pode, para realização de estudos ou monografias, exames ou perícias de qualquer natureza, contratar, nos termos da lei, o serviço de quaisquer outras entidades e celebrar protocolos de âmbito das competências de inspeção que lhe são atribuídas.

2. PODER DE FISCALIZAÇÃO E INVESTIGAÇÃO

O Poder de fiscalizar da Administração Tributária é vinculado, sendo previsto em lei e exercido dentro de seus limites. A administração não tem espaço para discricionariedade, não podendo deixar de exercer suas atribuições.

Fiscalizar aqui importa em investigar, apurar, esclarecer. Nisso se resume o Poder de Fiscalizar, onde a autoridade competente fiscaliza o contribuinte, investigando sua atuação para cotejar se ele está cumprindo devidamente com as obrigações que lhes são impostas.

Opinião contrária a registrada aqui é a de José Cretella Júnior⁸ que entende ser esse poder discricionário, havendo margem para o agente público exercer, ou não, esse poder, da qual discordamos por fundamento ao já citado art. 3º do Código Tributário Nacional. Por outro lado, o admirado Mestre define bem o que seria o Poder de fiscalização: << A CF confere ao Fisco *poder discricionário* para exercer a fiscalização, isto é, à Fazenda Pública é assegurado o poder-dever de esclarecer os fatos essenciais e indispensáveis à aplicação da lei tributária, tais como a identificação e avaliação do patrimônio, das rendas e demais atividades econômicas de cada contribuinte.>>

Mesmo entendimento se apreende da Lei Geral Tributária Portuguesa, em seu art. 8º quando prescreve a sujeição da liquidação e cobrança de tributos ao princípio da legalidade tributária.

E por que não tratar do processo tributário em si e de todas as suas minúcias o que certamente daria corpo a este infante? Por que pouco se reflete sobre essa atividade quando ela vai de encontro aos direitos fundamentais do contribuinte, como se não fosse algo que influenciasse no próprio processo ou na apuração do tributo. É algo que em muito se parece com os estudos sobre o inquérito das polícias. Fala-se pouco, pois não se observa tanto.

⁸ CRETELLA JÚNIOR, José; CRETELLA NETO, José. 1000 Perguntas e Respostas de Direito Tributário. Ed. Forense. Rio de Janeiro. 2007. Pág. 75.

3. PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO

Chegando a este ponto, e antes de mais avançar, elucidativo, embora óbvio, é cravar distinção entre processo e procedimento.

Leciona Moacyr Amaral dos Santos⁹ que processo é um emaranhado de atos ordenados tendentes ao exercício da função jurisdicional. Conceito este levado para a seara administrativa sem maiores problemas.

Dentro dessa definição se abarca o procedimento, sendo este o conjunto de atos que se serve o processo para alcançar seu fim.

Neste estudo interessa o procedimento e por este se entende todo e qualquer ato produzido pela Administração Pública com previsão em lei. O procedimento de fiscalização está aí, tendo todas as suas fases prescritas em norma jurídica, não necessariamente em lei em sentido estrito, mas incluindo decretos, portarias, instruções normativas que auxiliem na inteligência dos fundamentos legais. O Código Tributário Nacional brasileiro em seu art. 96 prescreve que é considerada legislação tributária as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. E ainda o art. 100¹⁰ lista as normas que complementam aquelas.

Já no âmbito do ordenamento jurídico português, nos termos da Lei Geral Tributária de Portugal, somente lei, poderá tratar sobre os procedimentos de fiscalização da Administração Tributária, v. art. 8º da mesma.

⁹ SANTOS, Moacyr Amaral. Primeiras Linhas de direito processual civil. Ed. Saraiva. 20ª Ed. São Paulo. 1998. Pág. 13.

¹⁰ **Art. 100.** São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

3.1 Procedimentos de Fiscalização do Fisco Brasileiro

A Administração Tributária brasileira, com arrimo no art. 195¹¹ do Código Tributário tem o direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais e fiscais dos contribuintes, sendo vedada qualquer disposição legal que exclua esse direito ou a obrigação daqueles de exibi-los.

Persiste ainda o dever de conservação dos livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes de lançamento até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações sobre os quais se refiram. Abre-se parênteses para acusar aqui, vez que tais documentos podem importar na apuração de eventual imputação criminal, uma ferida no princípio constitucional de não fazer prova contra si mesmo. Ora, se nos recorrentes processos de apuração penal o réu não é obrigado a fazer prova em desfavor de si, com mais ênfase se dá na apuração fiscal. É que pela norma descrita no Parágrafo único¹² do art. 195 da Lei Tributária Brasileira, a obrigação de conservar tais documentos é do fiscalizado e não é de bom senso algum manter documentos que o incriminem. Esse tema será mais bem abordado adiante.

A autoridade tributária se faz representar por fiscais e auditores das coletorias federais, estaduais e municipais.

Para início do procedimento fiscalizatório serão lavrados os termos necessários para que se registre o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, a qual fixará prazo máximo para conclusão dos trabalhos. O termo de abertura de fiscalização dá nascimento ao procedimento inquisitivo sobre o contribuinte.

O Decreto 70235 de 06 de março de 1972 dispõe sobre os atos, prazos, e procedimentos na esfera da Fazenda Pública Federal. Aquela norma foi alterada pelo Decreto 7574 de 29 de novembro de 2011, regulamentou toda a matéria, revogando tacitamente o primeiro. É

¹¹**Art. 195.** Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi los.

¹² Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

exemplo a ser explorado aqui, ressalvando que os Estados, Distrito Federal e Municípios, possuem regramento próprio para seu procedimento fiscal.

Nos termos do art. 20, parágrafo único do Decreto 7574/2011 o coletado será notificado previamente sobre a abertura do procedimento de fiscalização, principalmente sobre eventual lacração de caixas, móveis, cofres ou depósitos para efeito de guarda de documentação.

O art. 18 do mesmo decreto pronuncia serem passíveis de exames documentos mantidos em arquivo em meio magnético, ou assemelhado, que tenham relação direta ou indireta com a atividade exercida pelo sujeito passivo. O dispositivo guarda subjetividade extrema, deixando ao alvedrio do fisco entender o que seja pertinente ou não à investigação. Há uma clara colisão com o direito fundamental à reserva de vida privada, mesmo em se tratando de atos praticados por um ou mais agentes.

3.2 Procedimentos de Fiscalização Português

Nos termos da Lei Geral Tributária de Portugal, os órgãos competentes podem desenvolver todas as diligências necessárias para a apuração da situação tributária dos contribuintes, especificamente poderá ter acesso livre às instalações ou locais onde possam existir elementos relacionados com sua atividade fiscal ou com as demais obrigações. Podem examinar e visar seus livros e registros contábeis ou escriturais.

Terão ainda acesso ao sistema de informática, incluindo documentação, programação e execução.

Solicitarão a colaboração de toda e qualquer entidade pública ou mesmo de terceiros que mantenham relação econômica com o sujeito passivo.

Os notários serão requisitados a apresentar documentos. O mesmo se dando com conservadores, ou outras entidades oficiais.

As instalações do sujeito passivo serão utilizadas pelos agentes tributários quando necessário à ação investigativa.

O acesso à informação está limitado pelo dever de sigilo profissional ou outros tipos de sigilo, ressalvado acesso mediante autorização judicial, segundo a legislação pertinente.

O procedimento da inspeção e os deveres de cooperação são os adequados e proporcionais aos objetivos a perseguir, só podendo haver mais de um procedimento externo de fiscalização respeitante ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação mediante decisão, fundamentada com base em fatos novos, do dirigente máximo

do serviço, salvo se a fiscalização visar apenas a confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoque perante a administração tributária e sem prejuízo do apuramento da situação tributária do sujeito passivo por meio de inspeção ou inspeções dirigidas a terceiros com quem mantenha relações econômicas.

A cooperação será legitimamente negada quando as diligências alhures descritas implicarem em o acesso à habitação do contribuinte; A consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional ou outro dever de sigilo legalmente regulado, à exceção do segredo bancário; acesso a fatos da vida íntima dos cidadãos; A violação dos direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, nos termos e limites previstos na Constituição e na lei.

Havendo oposição do contribuinte ou dos que deveriam cooperar, com fundamento nalgumas daquelas circunstâncias a diligência só poderá ser realizada mediante autorização concedida pelo tribunal da comarca competente com base em pedido fundamentado da administração tributária.

As instituições de crédito e sociedades financeiras estão sujeitas a mecanismos de informação automática relativamente à abertura ou manutenção de contas por contribuintes cuja situação tributária não se encontre regularizada, ou inserida em setores de risco, bem como quanto às transferências transfronteiras que não sejam relativas a pagamentos de rendimentos sujeitos a algum dos regimes de comunicação para efeitos fiscais já previstos na lei, a transações comerciais ou efetuadas por entidades públicas, nos termos a definir por portaria do Ministro das Finanças, ouvido o Banco de Portugal.

Elas estão obrigadas a comunicar à Direção-Geral dos Impostos até ao final do mês de Julho de cada ano, através de declaração de modelo oficial, aprovada por portaria do Ministro das Finanças, as transferências financeiras que tenham como destinatário entidade localizadas em país, território ou região com regime de tributação privilegiada mais favorável que não sejam relativas a pagamentos de rendimentos sujeitos a algum dos regimes de comunicação para efeitos fiscais já previstos na lei ou operações efetuadas por pessoas jurídicas de direito público.

As instituições de crédito e sociedades financeiras têm a obrigação de fornecer à administração tributária, até ao final do mês de Julho de cada ano, através de declaração de modelo oficial, aprovada por portaria do Ministro das Finanças e ouvido o Banco de Portugal, o valor dos fluxos de pagamentos com cartões de crédito e de débito, efetuados por seu

intermédio, a sujeitos passivos que auferam rendimentos da categoria B de IRS e de IRC, sem por qualquer forma identificar os titulares dos referidos cartões.

Por outro as instituições de crédito e sociedades financeiras têm ainda a obrigação de fornecer, a qualquer momento, a pedido do diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira ou do seu substituto legal, ou do conselho diretivo do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, as informações respeitantes aos fluxos de pagamentos com cartões de crédito e de débito, efetuados por seu intermédio aos sujeitos passivos referidos no número anterior que sejam identificados no referido pedido de informação, sem por qualquer forma identificar os titulares dos referidos cartões.

Os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado.

O dever de sigilo cessa em caso de autorização do contribuinte para a revelação da sua situação tributária; cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes; assistência mútua e cooperação da administração tributária com as administrações fiscais de outros países resultante de convenções internacionais a que o Estado Português esteja vinculado, sempre que estiver prevista reciprocidade; colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e Código de Processo Penal.

No tocante às convenções internacionais que Portugal mantém para cooperação mútua, em 13 de novembro de 2001 foi expedido para o ordenamento jurídico brasileiro o Decreto n. 4.012 que promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, celebrada em Brasília, em 16 de maio de 2000.

O Brasil tornou eficaz, em seu ordenamento jurídico, a referida Convenção com o intuito de evitar a Dupla Tributação entre os dois países e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento.

Observe-se que embora o Brasil não faça parte da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico, foi convolado o acordo com Portugal, praticamente nos moldes da Convenção Modelo.

A convenção Brasil/Portugal assegurou ainda a troca de informações para evitar a evasão fiscal. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as

informações necessárias para aplicar a Convenção ou as leis internas dos Estados Contratantes relativas aos impostos abrangidos na Convenção, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária a ela, em particular para prevenir a fraude ou a evasão desses impostos. As informações obtidas por um Estado Contratante serão consideradas secretas, em respeito ao princípio do sigilo fiscal, do mesmo modo que as informações obtidas com base na legislação interna desse Estado, e só poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e autoridades administrativas) encarregadas do lançamento, cobrança ou administração dos impostos abrangidos por esta Convenção, ou dos procedimentos declarativos, executivos ou punitivos relativos a estes impostos, ou da decisão de recursos referentes a estes impostos. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações assim obtidas apenas para os fins referidos. As autoridades competentes, mediante consultas, determinarão as condições, os métodos e as técnicas apropriadas para as matérias com respeito às quais se efetuarão as trocas de informações, incluídas, quando procedentes, as trocas de informações relativas à evasão fiscal. Dispondo ainda sobre troca de informações

O dever de confidencialidade comunica-se a quem quer que, ao abrigo do número anterior, obtenha elementos protegidos pelo sigilo fiscal, nos mesmos termos do sigilo da administração tributária.

O dever de confidencialidade não prejudica o acesso do sujeito passivo aos dados sobre a situação tributária de outros sujeitos passivos que sejam comprovadamente necessários à fundamentação da reclamação, recurso ou impugnação judicial, desde que expurgados de quaisquer elementos susceptíveis de identificar a pessoa ou pessoas a que dizem respeito.

Não contende com o dever de confidencialidade: a divulgação de listas de contribuintes cuja situação tributária não se encontre regularizada, designadamente listas hierarquizadas em função do montante em dívida, desde que já tenha decorrido qualquer dos prazos legalmente previstos para a prestação de garantia ou tenha sido decidida a sua dispensa; a publicação de rendimentos declarados ou apurados por categorias de rendimentos, contribuintes, sectores de atividades ou outras, de acordo com listas que a administração tributária deve organizar anualmente a fim de assegurar a transparência e publicidade.

Considera-se como situação tributária regularizada, o pagamento integral de quaisquer tributos, a inexistência de situações de mora ou a sua regularização em conformidade com as disposições e planos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário e demais legislação em vigor.

Compete ao Ministro das Finanças definir regras especiais de reserva da informação a observar pelos serviços da administração tributária no âmbito dos processos de derrogação do dever de sigilo bancário.

3. 3 Princípios Orientadores da Fiscalização

Por se tratar de ato administrativo, os princípios que devem orientar a fiscalização por parte da Administração Tributária e seus agentes são os mesmos que norteiam os demais atos da Administração Pública como o todo.

Assim leciona com propriedade Hely Lopes Meireles¹³, ao afirmar que os princípios basilares da administração pública estão comungados em seis preceitos de observância permanente e imperativa para quem administra a coisa pública: legalidade, moralidade, impessoalidade, razoabilidade, publicidade e eficiência. Princípios estes esculpidos no art. 37, *caput* da Constituição Federal Brasileira e assentes na doutrina administrativa como o todo, como bem respaldam Di Pietro e Diógenes Gasparin.

Por seu turno Luis Filipe Colaço Antunes¹⁴ ainda acrescenta o princípio da boa-fé, sendo considerado por aquele <<cânone essencial da atividade administrativo-procedimental.>> Sendo, pois limite constitucional ao poder discricionário da Administração.

Perpassando ao direito tributário e notadamente ao procedimento de fiscalização brasileiro, os princípios da legalidade, do sigilo fiscal e o da supremacia do interesse público são os mais pertinentes.

Tal qual se vislumbra na legislação fiscal portuguesa, o Código Tributário Nacional prescreve em seu art. 198¹⁵ que é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades, ressalvado o disposto de seus §§1º a 3º.¹⁶

¹³MEIRELES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 24ª Ed. Malheiros editores. 1999. Pág. 81

¹⁴ANTUNES, Luis Filipe Colaço. A Teoria do Acto Administrativo e a Justiça Administrativa. O Novo Contrato Natural. Almedina. Coimbra. 2006. Pág. 106

¹⁵CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Publicada no DOU de 27-10-1966 e retificada no DOU de 31-10-1966.

¹⁶ § 1o Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no artigo 199, os seguintes: I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa. § 2o O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será

Em Portugal, a Lei Geral Tributária, o art. 55º elenca os princípios que servem de bússola para sua administração tributária: legalidade, igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade, celeridade e respeito às garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários.

Ênfase se dá ao princípio da Justiça. Este vem convenientemente elevado a constitucional pela Constituição da República Portuguesa em seu art. 266º, n. 2, ao dispor que os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem atuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé.

Privilegia-se ainda o princípio da decisão segundo o qual, a administração tributária está obrigada a pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados por meio de reclamações, recursos, representações, exposições, queixas ou quaisquer outros meios previstos na lei pelos sujeitos passivos ou quem tiver interesse legítimo, com as ressalvas do item 2 e alíneas, do art. 56 da Lei Geral Tributária.

Outros princípios também guiam o procedimento fiscal português, escrevendo aqui sobre o princípio do inquisitório, em que administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido; o princípio da colaboração, que determina que os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco, presumindo-se a boa fé da atuação dos contribuintes e da administração tributária. E por fim, o princípio da participação que preceitua a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito, podendo aquela se efetuar, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso.

Por seu turno, o Decreto – Lei n. 413/1998 estabelece ainda como princípios que devem orientar a fiscalização os princípios da verdade material, da proporcionalidade, do contraditório e da cooperação.

A própria norma se encarrega em seus arts. 6º e seguintes em conceituar tais princípios.

O princípio da verdade material determina que o procedimento de inspeção visa a descoberta da verdade material, devendo a Administração tributária adotar oficiosamente as

realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. § 3o Não é vedada a divulgação de informações relativas a: I – representações fiscais para fins penais; II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; III – parcelamento ou moratória.

iniciativas adequadas a esse objetivo. É princípio de grande relevância processual, pois em casos em que a fiscalização tributária fatalmente pode impor punições demasiadas severas aos faltosos, há que se propiciarem mecanismos que se apure o máximo possível o fato para se evitar sanções desmedidas ou indevidas. Tem-se a verdade material como aquela que corresponda o mais fielmente aos fatos acontecidos. Gascón¹⁷ a define como verdade objetiva e que busca descrever o mundo real, Hélio Tornaghi¹⁸ de verdade verdadeira e Pellegrini¹⁹ verdade real.

O princípio da proporcionalidade manda que o procedimento de inspeção tributária seja apropriado e proporcional aos objetivos daquele proceder, sendo vedados encadeamentos desnecessários e incompatíveis com o fato investigado.

Observa-se ainda o princípio do contraditório, pelo qual será garantido ao inspecionado o direito a fazer oposições e requerer produção de provas, ressalvado não poder por em causa os objetivos das ações de inspeção nem afetar o rigor e operacionalidade que se lhes exigem.

Claro que existem outros princípios, mas a objetividade desta dissertação prima pelo foco à questão que mais importa aqui: a realização dos direitos fundamentais frente ao dever de fiscalização da administração tributária.

¹⁷ ABELLÁN, M. G – Los Hechos en El Derecho(2010) p. 40

¹⁸TORNAGUI, H – Curso de Processo Penal V.1 (1989) p.294

¹⁹ GRINOVER, A.P – Teoria Geral do Processo (1998) p. 45

4. DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Superada a fase em que se explica a natureza da Administração Tributária e do procedimento de fiscalização, investigação ou inspeção do Fisco, tanto brasileiro, quanto português, e antes do embate principal desta pequena obra, passa-se ao estudo dos direitos fundamentais para mais tarde se chegar ao ponto principal.

Considerações, então, ainda que abreviadas, mas não prescindíveis, devem ser redigidas sobre natureza, conceito e características dos mesmos.

4.1. Conceito

O conceito de direitos fundamentais, além de ser uma elucubração doutrinária é uma construção histórica do próprio homem, enquanto elemento transformador da natureza, da sociedade e de si mesmo.

Muitos autores já cuidaram em conceituar essa categoria de direitos, logo, não sendo o objetivo aqui inovar sobre o conteúdo dessas consagradas ilações, limitar-se-á a elencar alguns conceitos de renomada estirpe.

Na lição sublimar de Jorge Miranda²⁰ os direitos fundamentais seriam aqueles ou as posições jurídicas afins das pessoas, enquanto tais, individual ou institucionalmente consideradas, repousantes na Carta Magna, sejamem sentido formal, ou material.

Ensina com primazia Jose de Melo Alexandrino que seriam situações jurídicas das pessoas perante os poderes públicos e por sua vez consagrados na Lei Maior.

Em consonância com o princípio da dignidade da pessoa humana, sendo constatado o caráter multifuncional e multidimensional, ministra Luisa Neto²¹ serem os direitos fundamentais o limite condicionador das organizações econômicas e dos poderes públicos. A posição aclara a noção de que mesmo a Administração Tributária deve imprimir seus atos tendo em vista o respeito àqueles direitos.

²⁰MIRANDA, Jorge. Manual de Direito Constitucional. Tomo IV. Direitos Fundamentais. 4a.ed. Coimbra Editora. 2008. p. 09

²¹NETO, Maria Luisa Alves da Silva. A Nutrição como Política Pública: Ainda a garantia ou já restrição de direitos? Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Conselho de Redação: Prof. Doutor Colaço Antunes (Presidente), Prof. Doutora Cristina Queiroz, Prof. Doutor Liberal Fernandes, Mestre António Almeida Costa, Mestre Rute Teixeira Pedro. Coimbra Editora. 2004. p. 396

A Comissão Nacional de Direitos Humanos do México em sua exposição conceitua os direitos fundamentais como «sonel conjunto de prerrogativas inherentes a la naturaleza de la persona, cuyarealizaciónefectiva resulta indispensable para eldesarrollodel individuo que vive en una sociedad jurídicamente organizada. Estosderechos, establecidosenlaConsitución y enlasleyes, debe ser reconocidas y garantizados por el Estado.»²²

Luigi Ferrajoli ²³ leciona que os direitos fundamentais seriam «tutti queidirittisoggettivichespettano universalmente a «tutti» gliesseriumani in quanto dotatidello status dipersone, o dicittadini o dipersonecapaci d'agire; inteso per «dirittisoggettivo» qualunqueaspettativa positiva (a prestazioni) o negativa (a non lesioni) ascritta ad unsoggetto da una norma giurídica, e per «status» lacondizionediunsoggetto prevista anch'essa da una norma giurídica positiva qualepresuppostodella sua idoneità ad esseretitolaredisituzionigiurídiche e/o autoredegliattiche ne sono esercizio.»>

Já para José Afonso da Silva²⁴, após aprofundada análise histórica leciona serem os direitos fundamentais do homem, denominação mais adequada segundo o mestre brasileiro, as prerrogativas e instituições que se concretizam em garantias de uma convivência digna, livre e igual para todos.

4.2. Características

De acordo com Silva²⁵ são características dos direitos fundamentais: historicidade, sendo seu conteúdo corolário da evolução dos direitos dentro da história da humanidade, tomando como exemplo os direitos de primeira e segunda dimensões, liberdade, igualdade e solidariedade, bem como os direitos sociais, todos emergentes das lutas travadas pelo homem em diferentes momentos históricos, desde a Idade Média, até as Revoluções Americana e Francesa.

O mesmo se diga das Revoluções Industriais e das duas Grandes Guerras Mundiais. Inalienabilidade, característica de direitos imanes ao próprio homem e que não podem ser

²²Comisión Nacional de los Derechos Humanos. México. Concepto de derechos fundamentales. Consultado em www.enj.org. Acessado em 10/ abril/ 2013

²³FERRAJOLI, Luigi. A definição do conceito de direitos fundamentais. Consultado em www.ristretti.it/areestudio/territorio/opera/documenti/approfondimento/diritti.htm. Acessado em 09/abril/2013

²⁴SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 13a.ed. Malheiros. 1997. p. 174

²⁵SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 13a.ed. Malheiros. 1997. p. 179

objeto de transação por ele mesmo ou por terceiros. Imprescritibilidade, onde as ações que as reivindicam não são alcançadas pela prescrição.

Irrenunciabilidade, feição de um direito que não pode ser renunciado por seu detentor, ou por quem o represente. É cláusula de ordem pública que não pode ser confundida com a necessária relativização dos mesmos quando em posição de conflito ou colisão com outros direitos como bem obtempera Luísa Neto²⁶, ao dizer que << a colisão entre direitos e bens apenas demonstram que estes são direitos *prima facie* e não direitos definitivos, dependendo a sua radicação subjetiva da ponderação e da concordância feita em face de determinadas circunstâncias concretas.>>

4.3. Classificação

Os direitos fundamentais podem ser classificados na visão de Alexandrino, sob a luz da Constituição portuguesa, de acordo com a fonte, em direitos fundamentais formais, quando inseridos no texto magno, ou materiais, quando reconhecidos fora da constituição; pelo critério do titular, podem ser individuais ou coletivos, e ainda gerais, de todos independentes da nacionalidade, gerais, atinentes a todos os cidadãos, e os particulares, delimitado a um determinado grupo de pessoas; pela força jurídica ou modo de proteção, podem ser direitos, liberdades e garantias e os econômicos, sociais e culturais.

Silva, em detido estudo da constituição brasileira, expõe a seguinte classificação: os de relações civis, ou direitos individuais; direitos que tratam das relações éticosociais; direitos das relações econômicas; os das relações políticas.

4.4. Da Aplicabilidade Dos Direitos Fundamentais

Ainda no esteio de Silva²⁷ a aplicabilidade dos direitos fundamentais se revelam no enunciado das normas que os enunciam, vez que se tratam de matérias atinentes ao Direito

²⁶NETO, Maria Luisa Alves da Silva.. NETO, Maria Luisa Alves da Silva.. Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto . Conselho de Redação: Prof. Doutor Colaço Antunes (Presidente), Prof. Doutora Cristina Queiroz, Prof. Doutor Liberal Fernandes, Mestre António Almeida Costa , Mestre Rute Teixeira Pedro . Coimbra Editora . 2003. P. 230

²⁷SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 13a.ed. Malheiros. 1997. p. 178

Positivo. A Constituição brasileira é contundente sobre o tema, instituindo que as << as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.>>

E ressalvados aqueles direitos de aplicabilidade ou eficácia contida, as normas que enunciam tais direitos são aplicados imediatamente.

A despeito do exposto, Miranda²⁸ com lapidar sabedoria expõe que, embora não se possa conceber que todas as normas sobre direitos, liberdades e garantias sejam exequíveis, mas todas são, em certo sentido, aplicáveis, conforme sejam normas que dependam da devida regulação prevista no texto constitucional.

Eventuais omissões legislativas no tocante à efetividade de tais direitos, contudo não são óbices à exigência de seu cumprimento, a exemplo do que ocorre na disposição constitucional brasileira ao dispor sobre o mandado de injunção.

Segundo o art. 5º, inciso LXXI da Lei Maior brasileira, será concedido mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania.

Dessa forma, os direitos fundamentais que dependem de uma regulação posterior, têm uma aplicabilidade contida relativa, devendo ser provocado o Judiciário no sentido de sanar tal omissão.

4.5. Distinção entre Direitos e Garantias Fundamentais

Direitos e garantias fundamentais não são a mesma coisa. As últimas são garantias de aplicabilidade dos primeiros, embora não seja possível bem os dividir, como bem ensina Silva²⁹ com citação de Sampaio Dória.

As garantias seriam instituições constitucionais englobadas pelo sistema de freios e contrapesos como mecanismo de bloquear ações de poderes do Estado tendentes a suplantarem a eficácia dos direitos fundamentais. São elas instrumentos de exigibilidade daqueles direitos.

A inafastabilidade da proteção judiciária no controle jurisdicional seria uma das principais garantias.

²⁸MIRANDA, Jorge. Manual de Direito Constitucional. Tomo IV. Direitos Fundamentais. 4a.ed. Coimbra Editora. 2008. p. 81

²⁹SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 13a.Ed. Malheiros. 1997. p. 183

Marcante é o ensinamento de Schimith, lembrado por Miranda³⁰ quando logra ao afirmar a instrumentalidade acessória da garantia. Está circunscrita na delimitação proposta pela própria constituição, tendo como missão respaldar os direitos a que se destinam. Eis, porque, o constitucionalista português aponta a dificuldade que os textos constitucionais impõem ao mesclar em seus períodos direitos e garantias sem propordivisores.

Para ajudar nessa hermenêutica o autor português fórmula indagativa onde se perquire se a norma está a estabelecer uma faculdade de agir ou de exigir em favor de uma pessoa, ou grupo, uma situação comissiva de atuação, é um direito; ou se restringe a um sentido organizacional objetivo independente, ou não, é uma garantia.

4.6. Princípios Aplicáveis

Ainda de estimado relevo é lançar o olhar sobre os princípios que auxiliam na interpretação dos direitos fundamentais, e assim sua aplicabilidade.

A construção de um princípio, ou sua revelação, crendo ser uma regra de emanção de regras de direito, é fruto do estudo dos que se debruçam sobre o objeto de uma determinada ciência e das leis que dali provém.

Os princípios se revelam e devem ser prestigiados, pois são as balizas do desenvolvimento do conhecimento adquirido a partir da experimentação do objeto.

Mais detidamente ao que interessa a esta tese aborda-se três princípios que se considera aqui serem mais conexos com esta investigação: princípio da segurança jurídica, da proporcionalidade, da proteção do núcleo essencial e o da confiança.

Orienta Miranda³¹ que o princípio da segurança jurídica transcende um único ramo do direito, estando onipresente em todo o ordenamento jurídico.

Segundo Gilmar Ferreira Mendes³² é o mandamento, segundo o qual a norma que se propugna em restringir direitos fundamentais deve ser clara e precisa, possibilitando ao restrito entender as conseqüências impostas pela norma.

³⁰ MIRANDA, Jorge. Manual de Direito Constitucional. Tomo IV. Direitos Fundamentais. 4a.ed. Coimbra Editora. 2008. p. 83

³¹ MIRANDA, Jorge. MDC. P. 272

³² MENDE, Gilmar Ferreira. Direitos Fundamentais e controle de constitucionalidade. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo. Celso Bastos editor. 1999. P. 39

O princípio da proporcionalidade que se divide em três subprincípios, a saber, adequação, necessidade e racionalidade, imprime que a norma deve ser idônea ao contrariamento que ela busca impor de forma que seja suficiente a possibilitar o alcance do fim nela colimado.

A proteção do núcleo essencial define que nenhuma norma pode restringir conteúdo da norma que trata de direito fundamental.

Tais ilações, ainda que sucintas, servem para demarcar o tema principal aqui tratado que é a imposição das normas de direitos fundamentais àquelas que autorizam o fisco na sua empreitada inquisitória.

As regras que impõem restrição ou permitem a invasão de direitos devem observar à Constituição e aquelas que positivam direitos fundamentais, devendo o legislador ter o cuidado ao redigir leis para que não fira de morte o cumprimento das regras que tratam daqueles direitos.

Por outro lado, tais princípios devem ser obtemperados pela Administração Pública, especialmente a tributária quando da prática de atos que ultrapassam o imprescindível para a consecução da ação fiscal e termina por ferir direitos dos contribuintes.

Princípio da proteção à confiança é um valor intrínseco ao princípio da segurança jurídica que visa garantir constitucionalmente que o Estado não frustrará as legítimas expectativas que assenta aos indivíduos. De maneira que os atos administrativos devem ser condicionados a respeitar os direitos fundamentais, impossibilitando ações ofensivas àqueles ou que se perpetuem no tempo indiscriminadamente gerando incertezas e insegurança.

4.7 Os Direitos Fundamentais na Constituição Brasileira

A Constituição da República Federativa do Brasil foi promulgada em 5 de outubro de 1988, após o regime de exceção que vigorou no país desde 1964.

Foi uma resposta a anos de ditadura militar que solapou direitos e cerceou liberdades e garantias.

Os deputados da então Assembléia Nacional Constituinte viram a oportunidade de positivar, petrificar, tais direitos no texto constitucional. Reza o art. 60, § 4º, inciso IV que não será objeto de proposta de emenda à constituição aquela que procurar abolir direitos e garantias fundamentais, ratificando ainda que implicitamente o princípio da segurança jurídica e de proteção ao núcleo essencial daqueles direitos.

Desta feita é que o art. 5º da Constituição brasileira elenca em seus incisos I a LXXVIII os direitos e garantias fundamentais.

Estão todos arrolados ali, nem sempre sendo fácil distinguir direitos de garantias, como bem observou Miranda³³ e Silva³⁴.

Nos termos do §1º daquele dispositivo prevê a aplicação imediata daqueles direitos, não havendo limitações em geral a sua observância.

O §2º dispõe que os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. É o sistema de cláusula aberta enunciado por Alexandrino³⁵.

4.8. Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa

Em 1976 após a Revolução dos Cravos termina mais de trinta anos de governo de Salazar. A nação buscou sua redemocratização com o compromisso de restabelecer o pacto político social. A exemplo do Brasil, os Parlamentares que elaboraram a nova Carta Magna resolveram por positivar os direitos fundamentais.

Nos arts. 12 a 52 vêm tratados os princípios, regime e aplicabilidade dos direitos fundamentais, bem como se arrola os direitos positivados e de observância irrestrita por parte do Estado português.

No art. 16º, item 1, exprime que os direitos fundamentais consagrados na Constituição não excluem quaisquer outros constantes das leis e das regras aplicáveis de direito internacional.

³³ MIRANDA, Jorge. MDC. P. 112.

³⁴ SILVA, José Afonso. DCP. P. 174

³⁵ ALEXANDRINO, José de Melo. DF. P. 48

5. DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE NO DIREITO BRASILEIRO

Inobstante as ricas teorias sobre os direitos fundamentais do contribuinte, mais tratantes quanto ao estabelecimento ou mesmo a cobrança de tributos, pouco ou nada a doutrina pátria contribuem no sentido de se revelar quais direitos e princípios devem orientar a fiscalização. Porventura, a ausência de um Código de Direitos do Contribuinte contribuiu para este aparente hiato. Contudo, analisando o texto constitucional e eventuais normas esparsas, é possível arrolar uma série de direitos que tenham afinidade com o assunto.

O art.5º da Lei Maior apresenta os direitos e garantias que interessa ao alusivo estudo.

5.1. Da inviolabilidade da intimidade, vida privada, honra e imagem das pessoas

O inciso X do art. 5º da Lei Máxima brasileira institui serem invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas.

O inciso carrega a força do direito a reserva de vida privada do cidadão o qual tem direito à privacidade de sua intimidade, bem como preservar sua honra e imagem. Esse direito se estende não apenas a questões particulares, mas se estende essa proteção aos negócios e questões fiscais.

A intimidade acoberta vários fatos da vida cotidiana e os objetos que cercam essas peculiaridades.

Inserem-se nesse contexto documentos, imagens, vídeos, livros e tudo o mais que a diga respeito a essa intimidade.

A honra ainda é um conceito material concreto em nossos dias sendo mais visível nas relações interpessoais das pessoas e, sobretudo, na vida empresarial em que um nome ainda é símbolo de apresentação, sendo que os abalos à honra tanto ferem o íntimo, quanto o patrimônio individual.

A imagem é outro bem protegido, não apenas na questão de seu uso, devido, ou não, senão pela apresentação que se faz da mesma perante a sociedade e como influi eventuais incursões sobre ela.

Sua oponibilidade ao poder de investigação do fisco se dá na justa medida em que este durante o procedimento em curso vier a invadir a intimidade e a vida privada do contribuinte de tal maneira que venha acarretar danos à honra e à imagem daquele.

Na realização do procedimento de autuação em face desse direito deve o fiscal agir de modo a não causar constrangimento ao contribuinte com exposição do mesmo de forma desmesurada.

Em jurisprudência recente o Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 666405 RS³⁶ declarou serem ilegais atuações do fisco no sentido de constranger o contribuinte a pagar tributos em desrespeito a direitos fundamentais. Embora a mesma decisão tenha também declarado não serem os direitos fundamentais absolutos em sua aplicação, a decisão põe a termo os procedimentos que de alguma forma tragam constrangimento ao contribuinte.

Muitos são os casos em que o agente da administração tributária quando da realização da autuação o faz de forma estardalhante na frente de clientes e empregados, fazendo cair a sombra de mal feitos, muitas vezes não revelados ou não esclarecidos.

O respeito à intimidade e à vida privada é de observação subliminar pelo fisco na exata medida que não pode o mesmo exercer seu olhar de inspeção sobre documentos e coisas que não digam respeito à atividade do coletado que possa ser fonte de fatos geradores de tributos,

³⁶SANÇÕES POLÍTICAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO – INADMISSIBILIDADE DA UTILIZAÇÃO, PELO PODER PÚBLICO, DE MEIOS GRAVOSOS E INDIRETOS DE COERÇÃO ESTATAL DESTINADOS A COMPELIR O CONTRIBUINTE INADIMPLENTE A PAGAR O TRIBUTOS (SÚMULAS 70, 323 E 547 DO STF)–RESTRICÇÕES ESTATAIS, QUE, FUNDADAS EM EXIGÊNCIAS QUE TRANSGRIDEM OS POSTULADOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE EM SENTIDO ESTRITO, CULMINAM POR INVIABILIZAR, SEM JUSTO FUNDAMENTO, O EXERCÍCIO, PELO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, DE ATIVIDADE ECONÔMICA OU PROFISSIONAL LÍCITA – LIMITAÇÕES ARBITRÁRIAS QUE NÃO PODEM SER IMPOSTAS PELO ESTADO AO CONTRIBUINTE EM DÉBITO, SOB PENA DE OFENSA AO “SUBSTANTIVE DUE PROCESS OF LAW” – IMPOSSIBILIDADE CONSTITUCIONAL DE O ESTADO LEGISLAR DE MODO ABUSIVO OU IMODERADO (RTJ 160/140-141 – RTJ 173/807-808 – RTJ 178/22-24) – O PODER DE TRIBUTAR – QUE ENCONTRA LIMITAÇÕES ESSENCIAIS NO PRÓPRIO TEXTO CONSTITUCIONAL, INSTITUÍDAS EM FAVOR DO CONTRIBUINTE – “NÃO PODE CHEGAR À DESMEDIDA DO PODER DE DESTRUIR” (MIN. OROSIMBO NONATO, RDA 34/132) – A PRERROGATIVA ESTATAL DE TRIBUTAR TRADUZ PODER CUJO EXERCÍCIO NÃO PODE COMPROMETER A LIBERDADE DE TRABALHO, DE COMÉRCIO E DE INDÚSTRIA DO CONTRIBUINTE – A SIGNIFICAÇÃO TUTELAR, EM NOSSO SISTEMA JURÍDICO, DO “ESTATUTO CONSTITUCIONAL DO CONTRIBUINTE” – DOCTRINA – PRECEDENTES – RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E IMPROVIDO. Publique-se. Brasília, 16 de agosto de 2012. Ministro CELSO DE MELLO Relator(STF - RE: 666405 RS , Relator: Min. CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 16/08/2012, Data de Publicação: DJe-169 DIVULG 27/08/2012 PUBLIC 28/08/2012)

sendo ilícita qualquer atuação no sentido de apreender objetos de uso pessoal do mesmo, como computadores, smartphones ou anotações, mesmo encontrados em domicílio profissional sob a alcunha de investigação fiscal.

O problema que se vê é que em muitos casos o auditor de coleta entra no estabelecimento como furação devassando toda a sorte de documentos e coisas, querendo assim estender sua diligência no afã de descobrir fatos que não se encontram escondidos em tais objetos. Ou mesmo chega a aplicar penalidades ao coletado, quando requisita em termo de abertura de fiscalização de maneira vaga e genérica toda sorte de papéis, ou meios eletrônicos e magnéticos e não é cumprido pelo contribuinte.

Sobre o tema o Tribunal de Justiça de Minas Gerais analisando apelação em Mandado de Segurança no processo 1.0433.07.218844-7/001 concluiu pela ilicitude de apreensão de documentos pelo fisco que não tenham relação com a atividade econômica do contribuinte e sem sua anuência.³⁷

5.2. Da inviolabilidade do sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas

A inviolabilidade aqui prevista, no inciso XII do art. 5º além de alcançar o sigilo de correspondência, comunicações telegráficas, dados e telefônicos, inclui hoje o acesso a e-mail, redes sociais e outros dados informatizados ou não.

Inclui-se nesse rol, o sigilo bancário, sendo este o nó hoje das questões da fiscalização tributária no Brasil.

Quanto ao primeiro elenco é fatalmente oposto ao fisco restrições ao acesso a correspondências pessoais e mesmo comerciais. O mesmo se diga de interceptações telefônicas e dados, salvo quando se der notícia de prática de crime de ordem tributária.

³⁷ "MANDADO DE SEGURANÇA - FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA - APREENSÃO DE DOCUMENTOS - AUSÊNCIA DE ORDEM JUDICIAL - INADMISSIBILIDADE - VIOLAÇÃO AO DEVER LEGAL DE SIGILO - GARANTIA CONSTITUCIONAL. 1. Não pode o agente fiscal, sem ordem judicial, adentrar estabelecimentos comerciais e industriais e apreender documentos e elementos pertencentes aos contribuintes, extrapolando o permissivo do art. 195 do CTN. 2. A fiscalização fazendária pode ter acesso aos negócios do contribuinte que possam de algum modo estar ligados a fatos geradores de obrigação tributária, porém, os objetos ou papéis a serem examinados, mesmo estando no estabelecimento comercial do sujeito passivo, somente poderão ser acessados pelos agentes fiscalizadores com a aquiescência do próprio destinatário da fiscalização, ou mediante autorização judicial. (TJ-MG, Relator: TERESA CRISTINA DA CUNHA PEIXOTO, Data de Julgamento: 02/10/2008)

Todavia, afóra a essa exceção se afigura inexorável a inviolabilidade desses bens jurídicos não podendo o fisco ter acesso a eles.

O Supremo Tribunal em sede de julgamento de Ação Cautelar no processo AC 3091 RS³⁸ declarou a aplicação do direito ao sigilo de dados em caso de apreensão de documentos pelo fisco em respeito ao direito à intimidade do contribuinte.

O sigilo bancário ficou relativizado perante o fisco a partir da edição da Lei Complementar n. 105 de 10 de janeiro de 2001.

Em seu art. 6º ficou disposto que as autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

³⁸A presente “medida cautelar inominada” busca atribuir “efeito suspensivo ativo” a recurso extraordinário, que, interposto pela parte ora requerente, insurge-se contra acórdão emanado do E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região proferido nos autos da Apelação Cível nº 2008.71.00.014238-7/RS. A parte ora requerente, para justificar sua pretensão, sustenta, em síntese, que “(...) a decisão recorrida violentou, no campo constitucional, os arts. 5º, XI e LVI e 145, § 1º, da Carta Federal, extravasando, dentre outros limites, àqueles reveladores da inadmissibilidade, nos domínios do processo, das provas obtidas por meios ilícitos, bem assim as delas derivadas (...)” ADMINISTRACÃO TRIBUTÁRIA - FISCALIZAÇÃO - PODERES - NECESSÁRIO RESPEITO AOS DIREITOS E GARANTIAS INDIVIDUAIS DOS CONTRIBUINTES E DE TERCEIROS. - Não são absolutos os poderes de que se acham investidos os órgãos e agentes da administração tributária, pois o Estado, em tema de tributação, inclusive em matéria de fiscalização tributária, está sujeito à observância de um complexo de direitos e prerrogativas que assistem, constitucionalmente, aos contribuintes e aos cidadãos em geral. Na realidade, os poderes do Estado encontram, nos direitos e garantias individuais, limites intransponíveis, cujo desrespeito pode caracterizar ilícito constitucional. - A administração tributária, por isso mesmo, embora podendo muito, não pode tudo. É que, ao Estado, é somente lícito atuar, 'respeitados os direitos individuais e nos termos da lei' (CF, art. 145, § 1º), consideradas, sobretudo, e para esse específico efeito, as limitações jurídicas decorrentes do próprio sistema instituído pela Lei Fundamental, cuja eficácia - que prepondera sobre todos os órgãos e agentes fazendários - restringe-lhes o alcance do poder de que se acham investidos, especialmente quando exercido em face do contribuinte e dos cidadãos da República, que são titulares de garantias impregnadas de estatura constitucional e que, por tal razão, não podem ser transgredidas por aqueles que exercem a autoridade em nome do Estado. Sendo assim, em juízo de estrita delibação, e sem prejuízo de ulterior reexame da questão suscitada nesta sede processual, defiro o pedido de medida liminar, em ordem a suspender, cautelarmente, até final julgamento do recurso extraordinário em questão, “qualquer processo, administrativo e/ou judicial, bem assim todo e qualquer procedimento investigativo inquisitorial em curso, que tramitem ou venham a tramitar perante qualquer instância de Poder, relacionados e/ou embasados, direta ou indiretamente, mediata ou imediatamente, nas provas coletadas com ofensa aos direitos e garantias fundamentais” (grifei). Comunique-se, com urgência, transmitindo-se cópia da presente decisão ao E. Tribunal Regional Federal/4ª Região (Apelação Cível nº 2008.71.00.014238-7/RS), ao Juízo da 6ª Vara Federal de Porto Alegre/RS (MS nº 2008.71.00.014238-7/RS), à Superintendência Regional do Departamento de Polícia Federal no Estado do Rio Grande do Sul e à Procuradoria Regional da República no Estado do Rio Grande do Sul (Inq nº 0257/2010-4), bem assim à Secretaria da Receita Federal do Brasil da 10ª Região Fiscal (Procedimento nº Publique-se. Brasília, 19 de março de 2012. (200º Aniversário de promulgação da Constituição Política da Monarquia Espanhola, “La Pepa”, em Cádiz) Ministro CELSO DE MELLO. Relator (STF - AC: 3091 RS , Relator: Min. CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 19/03/2012, Data de Publicação: DJe-060 DIVULG 22/03/2012 PUBLIC 23/03/2012)

A mera instauração de processo administrativo ou procedimento fiscal já autoriza a quebra do sigilo bancário do contribuinte.

É flagrante a inconstitucionalidade deste dispositivo que tira do Poder Judiciário a averiguação da oportunidade e conveniência da medida que importa em violação da intimidade do coletado.

No entanto, mesmo diante desse entendimento o Tribunal Regional Federal da 3ª Região em julgamento de recurso no processo AMS 117334 SP 1999.03.99.117334-4³⁹ entendeu ser legal o rompimento do sigilo bancário de contribuinte. Logo mais o Supremo Tribunal Federal em decisão sobre Recurso Extraordinário no processo n. 611139 SC⁴⁰

³⁹ CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO LEGAL. MANDADO DE SEGURANÇA. SIGILO BANCÁRIO. QUEBRA. REGULAR EXERCÍCIO DA AUTORIDADE FISCALIZADORA. AUSÊNCIA DE ILEGALIDADE. PRECEDENTES. 1. De acordo com o artigo 174 da Constituição Federal, cabe ao Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica, o exercício da função de fiscalização, entre outras. 2. Em relação ao sigilo de dados, é importante ressaltar que não possui caráter absoluto, devendo ceder diante do interesse público e da justiça, na forma estabelecida por lei. A autoridade fiscal possui, portanto, o dever legal de identificar a capacidade econômica dos contribuintes no que tange aos rendimentos e às atividades econômicas. 3. É possível que ocorra quebra do sigilo, respeitados os direitos individuais, em casos de ordem judicial, nas hipóteses e na forma estabelecida por lei. Portanto, a inviolabilidade da intimidade dos cidadãos, nesse caso, não impede a ação de fiscalização da autoridade tributária. 4. O sigilo bancário tem como objetivo impedir a divulgação dos dados coletados a terceiros, de modo que as pessoas sejam expostas publicamente. Porém, esse sigilo não pode ser oposto ao agente fiscal em seu regular exercício da função, até mesmo porque ele pode ser responsabilizado criminalmente pela divulgação ou uso indevidos das informações recolhidas. 5. Precedentes: TRF-3, Sexta Turma, REOMS 202959, Rel. Des. Fed. Lazarano Neto, DJF3 DATA 16/06/08; TRF-3, Sexta Turma, MAS 250374, Rel. Des. Fed. Lazarano Neto, DJF3 DATA 01/12/08, p. 1523. 6. Agravo legal improvido. (TRF-3 - AMS: 117334 SP 1999.03.99.117334-4, Relator: DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA, Data de Julgamento: 13/05/2010, SEXTA TURMA)

⁴⁰ RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. SIGILO BANCÁRIO. FORNECIMENTO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA DE CONTRIBUINTES, PELAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS, DIRETAMENTE AO FISCO, SEM PRÉVIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL (LEI COMPLR 105/2001). POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA LEI 10.174/2001 PARA APURAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES A EXERCÍCIOS ANTERIORES AO DE SUA VIGÊNCIA. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. TEMA Nº 225 DA GESTÃO POR TEMAS DA REPERCUSSÃO GERAL DO STF. DEVOLUÇÃO DO PROCESSO AO TRIBUNAL DE ORIGEM (ART. 328, PARÁGRAFO ÚNICO, DO RISTF). Decisão: O Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da controvérsia objeto dos presentes autos, “em que se discute, à luz dos artigos 5º, X, XII, XXXVI, LIV, LV; 145, § 1º; e 150, III, a, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, que permitiu o fornecimento de informações sobre movimentações financeiras diretamente ao Fisco, sem autorização judicial, bem como a possibilidade, ou não, da aplicação da Lei nº 10.174/2001 para apuração de créditos tributários referentes a exercícios anteriores ao de sua vigência”. Trata-se do Tema n.º 225 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal, submetido à apreciação do Pleno nos autos do RE nº 601.314/SP, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, e que se encontra pendente de julgamento. In casu, o acórdão recorrido assentou: “MANDADO DE SEGURANÇA. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. LEI COMPLEMENTAR Nº 105/2001. LEI Nº 10.174/2001. Instaurado procedimento administrativo, está autorizada a quebra do sigilo bancário, porquanto não é absoluto. Exegese da Lei Complementar nº 105, de 2001. Não há falar, assim, em inconstitucionalidade frente a uma possível discordância existente entre esses normativos e os princípios preconizados no art. 5º, incs. X e XII, da CF/1988. É que as informações sobre o patrimônio das pessoas não se inserem nas hipóteses do inc. X da CF/1988, uma vez que o patrimônio não se confunde com a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem. O próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 197, inc. II, preconiza que os bancos são obrigados a prestar todas as informações de que disponham com relação aos bens,

entendeu não haver inconstitucionalidade da medida entendendo que sendo a movimentação bancária um aspecto patrimonial ele não se incluiria na vedação dos incisos X e XII do art. 5º.

Respeitado o entendimento esposado pelos tribunais superiores em nada se pode se convencer sobre essa assertiva.

A movimentação financeira antes de aparência de mobilidade patrimonial diz respeito à intimidade da pessoa que na realização de sua movimentação financeira realiza pagamentos, transações que muitas vezes são dilações de sua intimidade, vez que o fisco não apenas tem acesso aos valores movimentados, senão também tem ingresso nas origens de tais movimentações.

A doutrina de Patrícia Schoerf é de reconhecimento do sigilo bancário como direito fundamental e citando Caio Tácito, assevera que <<o dever do sigilo preserva a liberdade e a intimidade das pessoas que são valores sociais integrantes da essência do sistema democrático.>>⁴¹

negócios e atividades de terceiros à autoridade administrativa. Ademais, tenho que há mera transferência do sigilo, da instituição financeira para o Fisco. Não há falar em retroação da lei quando a fiscalização recai sobre tributos relativos ao período compreendido entre os anos de 2003 e 2005, ou seja, cujos fatos geradores são posteriores à edição dos diplomas legais em questão” (fl. 147). Destarte, aplicando a decisão Plenária no RE nº 579.431, secundada, a posteriori pelo AI nº 503.064-AgR-AgR, Relator o Ministro CELSO DE MELLO; AI nº 811.626-AgR-AgR, Relator o Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, e RE nº 513.473-ED, Relator o Ministro CEZAR PELUSO, determino a devolução dos autos ao Tribunal de origem (artigo 328, parágrafo único, do RISTF c.c. artigo 543-B e seus parágrafos do Código de Processo Civil). Publique-se. Brasília, 7 de fevereiro de 2012. Ministro Luiz Fux Relator Documento assinado digitalmente (STF - RE: 611139 SC, Relator: Min. LUIZ FUX, Data de Julgamento: 07/02/2012, Data de Publicação: DJE-034 DIVULG 15/02/2012 PUBLIC 16/02/2012)

⁴¹ SHOERPF, Patricia. Crimes contra a ordem tributária. Jurua. Curitiba. 2007. P. 62

6. OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE DO DIREITO PORTUGUÊS

A Constituição portuguesa assegura inúmeros direitos aos contribuintes e conquanto não seja expresso em relação à inspeção tributária certas regras ínsitas ao processo administrativo são amoldadas à fiscalização devendo serem de pronto atendidas.

A legislação infraconstitucional a exemplo do Regulamento do novo Regime dos Procedimentos de Inspeção Tributária também arrolam direitos e garantias que podem incorporar os direitos fundamentais.

6.1. Do direito de resistência

O direito de resistência vem previsto no art. 21º da Lei Maior portuguesa, bem definido como sendo <<o direito de resistir a qualquer ordem que ofenda os seus direitos, liberdades e garantias e de repelir pela força qualquer agressão, quando não seja possível recorrer à autoridade pública>>.

Falta um dispositivo explícito como este na brasileira, embora se possa reconhecê-lo no inciso I do art. 5º que textualiza que ninguém será obrigado fazer aquilo que a lei não proíbe. Mas bem teria andado o legislador constituinte se houvesse inserido norma expressa nesse sentido.

O direito de resistência é direito fundamental de resistir a qualquer ordem, seja ela emitida por agente público ou privado que agride os direitos e garantias fundamentais, podendo a pessoa repelir pela força qualquer agressão quando não seja possível recorrer à autoridade pública.

Alexandrino⁴² analisando o dispositivo o vê como um direito fundamental de natureza potestativa que tanto pode ser passivo como ativo, autorizando seu titular a se insurgir contra atos que atentem contra direitos, liberdades e garantias.

Transportando essa regra para o procedimento de inspeção, poderá o contribuinte resistir a fiscalização quando esta for abusiva ou ilegal, como também poderá recusar-se a entregar documentos ou qualquer outro bem, desde que se evidencie ofensa direito seu fundamental.

⁴² ALEXANDRINO, Jose de Melo. DF. P. 101

Bem leciona Miranda⁴³ que o direito de resistência não se aplica apenas às ordens, senão a quaisquer atos de poder, mesmo leis. O que leva a conceber o direito de resistência nas inspeções tributárias.

Consagrada em outro dispositivo que trata da resistência ao pagamento de impostos inconstitucionais, v. art. 103, n.3 da Constituição, é perfeitamente possível a analogia para resistência aos procedimentos de inspeção que por sua natureza atentarem contra direitos fundamentais.

O Supremo Tribunal Administrativo julgando embargos de terceiro no processo n. 0973/09⁴⁴ entendeu pela legítima aplicação do direito de resistência para defesa dos seus direitos através dos adequados meios de resistência legal, por ocorrer uma indevida apreensão de bem comum para satisfação de obrigação que pertence a um só co-titular.

6.2. Inviolabilidade do domicílio e da correspondência

Previsto no art. 34º da Constituição o direito à inviolabilidade do domicílio e da correspondência são de observação obrigatória pela Administração Tributária.

O domicílio e o sigilo da correspondência e dos outros meios de comunicação privada são invioláveis, de maneira que não pode a norma tributária autorizar aos inspetores adentrar no domicílio do contribuinte sem autorização judicial, nem violar sua correspondência.

Deve se entender por domicílio todo e qualquer local onde o contribuinte exerça suas atividades.

⁴³ MIRANDA, Jorge. MDC. P. 403

⁴⁴ 05/18/2011 Tribunal: 2 SECÇÃO Relator: DULCE NETO Descritores: CÔNJUGE EXECUÇÃO FISCAL EMBARGOS DE TERCEIRO COMPROPRIEDADE PENHORA REGISTO CADUCIDADE DIVÓRCIO Sumário: I – O acto ofensivo que constitui o objecto do processo de embargos de terceiro é a penhora do imóvel e não o seu registo predial, já que este que não tem efeito constitutivo, pelo que se mantém a utilidade da lide enquanto subsistir o acto da penhora, independentemente de ter caducado o seu registo. II – Não se verifica a nulidade da sentença por oposição entre a decisão e os seus fundamentos quando o julgador extrai das premissas de facto que considerou assentes uma conclusão, de facto ou de direito, diversa da que se impunha, errando no julgamento da matéria de facto ou na aplicação do direito aos factos apurados, mas sem qualquer quebra de raciocínio que permita concluir pela contradição entre as premissas e a conclusão. III – O cônjuge que tenha a posição de terceiro pode, sem autorização do outro, defender por meio de embargos os direitos relativamente aos bens próprios e aos bens comuns que hajam sido indevidamente atingidos pela diligência. IV – A penhora de um bem que faz parte de património comum sem que todos os titulares sejam executados é ilegal, podendo os restantes co-titulares reagir para defesa dos seus direitos através dos adequados meios de resistência legal, por ocorrer uma indevida apreensão de bem comum para satisfação de obrigação que pertence a um só co-titular.

É proibida, além, toda a ingerência das autoridades públicas na correspondência, natelecomunicações e nos demais meios de comunicação, salvos os casos previstos na lei em matéria de processo criminal, o que excluiria a abordagem do fisco sobre tais documentos.

6.3. Direitos ao bom nome e reputação, à imagem, à palavra, à reserva da intimidade da vida privada e familiar

Previsto no artigo 26 da Constituição da República Portuguesa, o direito ao bom nome, reputação, mesma honra do art. 5º da Constituição verde-amarela, bem como o direito à proteção à imagem e à reserva da intimidade da vida privada, são direitos fundamentais de importante aplicação nas fiscalizações exercidas pelos agentes da Administração tributária.

Com efeito, nenhuma atuação do fisco pode acarretar constrangimentos ao contribuinte, de forma a colocá-lo em situação vexatória, bem como resta vedada apreensão de qualquer documento, impresso ou eletrônico que faça parte de sua intimidade e de sua vida privada.

Ora se se dá ao fisco a discricionariedade de recolher documentos e objetos, cabendo a ele valorar o que é, ou não de interesse da inspeção, é mais que pertinente que antes se crive sua orientação, através do prisma desse importante direito fundamental.

Com efeito, não raras vezes não apenas se encontram com o coletado coisas, papéis ou mídias eletrônicas que digam a respeito à atividade tributante, mas também bens que somente dizem respeito a sua intimidade.

Mesmo que, gozando de presunção de boa fé, o agente não divulgue de imediato o conteúdo dos bens apreendidos, sua só exposição ao agente ou corpo de servidores da administração tributária já é bastante para danificar o direito do contribuinte que não desejaria ver sua intimidade revelada, a não menos que ele mesmo.

Outro ponto é que, embora não seja explícito o direito a proteção ao sigilo de dados, como o bancário por exemplo. A inteligência por si só desse dispositivo, deixa pensar que, naquilo que o sigilo bancário, não disser respeito à atividade passiva de tributação por parte do fisco, então é indiscutível a violação que se faz ao direito à intimidade e à reserva de vida privada, a invasão de contas bancárias, que não sejam aquelas indicadas pelo contribuinte como as que servem diretamente à movimentação de seu negócio.

Aliás, sobre o tema o Superior Tribunal Administrativo em julgamento de recurso no processo JSTA00064116⁴⁵ admitiu a quebra do sigilo bancário somente quando houvesse indícios inequívocos de crime. Fica o entendimento de que a quebra, assim, não se estenderia a fatos de mera constatação de aferição de rendimentos, sem que outros indícios corroborassem com a prática de delito.

6.4. Previsão de direitos na Lei Geral Tributária

A Lei Geral Tributária, em consonância com os direitos já exposto acima, aclara a insurgência dos direitos fundamentais aos atos de inspeção ao permitir que os órgãos que devem cooperar com o fisco, à luz do artigo 63º, numero 5, deixem de colaborar com o fisco quando as mesmas impliquem em acesso à habitação do contribuinte; acesso a fatos da vida íntima dos cidadãos e a violação dos direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, nos termos e limites previstos na Constituição e na lei.

O que na verdade se analisar o dispositivo sob o julgo do artigo 26º da Constituição, ainda, no que tange à reserva de vida privada, mesmo o inspecionado pode opor resistência a inspeção quando seus direitos fundamentais forem ameaçados pelo ato administrativo, mesmo quando fundamentado em norma posta.

⁴⁵ Processo: 0292/07 Data do Acórdão: 02/05/2007 Tribunal: 2 SECCÃO Relator: JORGE LINO Descritores: DERROGAÇÃO DO SIGILO BANCÁRIO. DECLARAÇÃO INEXACTA. Sumário: I - A Administração Fiscal tem o poder de derrogação do sigilo bancário apenas quando existam «indícios da prática de crime doloso em matéria tributária», designadamente, em «situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado» – de harmonia com o disposto na alínea c) do nº 2 do artigo 63º- B da Lei Geral Tributária (na redacção da Lei nº 30-G/2000, de 29-12). II - A situação de existência de dois empréstimos, garantidos pelo mesmo prédio, não preenche a previsão legal de «factos (...) gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado», para efeitos de tributação em imposto municipal de sisa. III - Como assim, em tal situação, não tem fundamento legal o acesso da Administração Fiscal a todos os documentos bancários do contribuinte. IV - Os «factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado» constituem um prius da derrogação do sigilo bancário - pelo que o acesso «a todos os documentos bancários» do contribuinte é ilegítimo quando em busca da verificação daqueles factos pressupostos.

CONCLUSÕES

O poder de fiscalização da administração tributária goza de relativa vantagem sobre o contribuinte, eis que os ordenamentos jurídicos em nome do princípio da solidariedade fiscal, dotam o fisco de mecanismos que possam acender o mais profundamente possível na vida do contribuinte para que se constate o cumprimento de suas obrigações.

Mecanismos como apreensão de documentos, arquivos eletrônicos, mesmo que não diretamente relacionados com a atividade que gerou a inspeção podem ser alvo de investigação.

Por outro lado, nenhuma atuação do fisco pode ser realizada em desrespeito aos direitos fundamentais. Estes constituem em mecanismos positivados, ou não, de oposição aos atos estatais.

Embora a doutrina, seja brasileira, seja portuguesa não se detenha sobre a específica questão da oponibilidade de direitos fundamentais ao poder de investigação do fisco, há de se reconhecer que certos direitos são aplicáveis em espécie.

E são aplicáveis na justa medida em que os procedimentos de inspeção fatalmente colocam em risco a intimidade e a vida privada das pessoas quando quebram sigilos bancários por exemplo.

Analisando a doutrina brasileira e portuguesa, bem como a jurisprudência, não se vislumbra maior debruço sobre o assunto, ou seja, a relação entre os direitos fundamentais e a investigação fiscalizatória.

O que é certo é que a legislação portuguesa é melhor que a brasileira, quando aclara em seus dispositivos as garantias do inspecionado.

Concebe-se por outro lado, que se vê implícito no ordenamento jurídico brasileiro, um algo de direito de resistência contida no português o que pode evoluir, segundo a interpretação dos tribunais.

Em estudo o que se constata, em respeito a direitos fundamentais como direito à intimidade, vida privada e sigilo de correspondências, e até mesmo o bancário, é que o direito de resistência se sobressai aos demais.

No tocante ao sigilo bancário é bem verdade que não há muito a opor já que tanto as normas brasileiras quanto as portuguesas garantem ao fisco acesso a tais dados, embora os dispositivos sejam, ainda que com entendimento diverso das Cortes Superiores, de questionável constitucionalidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXANDRINO, José de Melo. *Direitos Fundamentais: Introdução Geral*. 1ª ed. Reimpressão. Princípia. Cascais. 2010. ISBN 978-972-8818-89-0.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Estudos sobre Direitos Fundamentais*. 2ª ed. Coimbra Editora. Coimbra. 2008. ISBN 978-972-32-1593-9.
- TEIXEIRA, Glória. *Manual de direito fiscal*. 2ª ed. revista e ampliada. Almedina. Coimbra. 2010. ISBN 978-972-40-4155-1.
- MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional Tomo IV Direitos Fundamentais*. 4ª ed. revista e atualizada. Coimbra Editora. Coimbra. 2008. ISBN 978-972-32-1613-4.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. revista, atualizada e ampliada. Malheiros Editora. São Paulo. 2006. ISBN 85-7420-718-7.
- MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Interesse Público e Direitos do Contribuinte*. Dialética. São Paulo. 2007. ISBN 978-85-7500-163-9.
- SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. 1ª ed. Elsevier Editora. Rio de Janeiro. 2009. ISBN 978-85-352-3213-4.
- ANGHER, Anne Joyce. Organização. *Vade Mecum Acadêmico de Direito*. 13ª ed. Rideel. São Paulo. 2011. ISBN 978-85-339-1896-2.
- MUSSULONI JUNIOR, Luiz Fernando. *Processo Administrativo Tributário*. Manole. São Paulo. 2004. ISBN 85-204-1927-5.
- SCHOERPF, Patrícia. *Crimes Contra a Ordem Tributária: aspectos constitucionais, tributários e penais*. 1ª ed. Juruá Editora. Curitiba. 2007.
- DA SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 13ª ed. Malheiros Editores. São Paulo. 1997.
- PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARDOSO, Laís Vieira. Princípio do Não – Confisco e o Direito de Propriedade. *Tributos e Direitos Fundamentais*. Coordenador Octavio Campos Ficher. Dialética. São Paulo. 2004. ISBN 85-7500-099-3. p. 229.
- AMORIM, José de Campos. A Interpretação e Aplicação das Convenções de Dupla Tributação. *Os 10 Anos de Investigação do CIJE: estudos jurídico-econômicos*. Coordenadora Glória Teixeira; Ana Sofia Carvalho. Almedina. Coimbra. 2010. ISBN 978-972-40-4225-1. p. 472.

NETO, Maria Luisa Alves da Silva. A Nutrição como Política Pública: Ainda a garantia ou já restrição de direitos? Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto . Conselho de Redacção: Prof. Doutor Colaço Antunes (Presidente), Prof. Doutora Cristina Queiroz, Prof. Doutor Liberal Fernandes, Mestre António Almeida Costa , Mestre Rute Teixeira Pedro . Coimbra Editora . 2004. p. 396

COMISIÓN NACIONAL DE LOS DERECHOS HUMANOS. México. Concepto de derechos fundamentales. Consultado em www.enj.org. Acessado em 10/ abril/ 2013

FERRAJOLI, Luigi. A definição do conceito de direitos fundamentais. Consultado em www.ristretti.it/areestudio/territorio/opera/documenti/approfondimento/diritti.htm. Acessado em 09/abril/2013

NETO, Maria Luisa Alves da Silva.. NETO, Maria Luisa Alves da Silva.. Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto . Conselho de Redacção: Prof. Doutor Colaço Antunes (Presidente), Prof. Doutora Cristina Queiroz, Prof. Doutor Liberal Fernandes, Mestre António Almeida Costa , Mestre Rute Teixeira Pedro . Coimbra Editora . 2003. P. 230

GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES NO SISTEMA TRIBUTÁRIO/ “Homenagem a Diogo Leite de Campos”. Organizadores Daniel Freire e Almeida, Fabio Luiz Gomes, João Ricardo Catarino – São Paulo. Saraiva. 2013.