1) Qual o alcance e o conteúdo do princípio da moralidade administrativa, constante do artigo 37 da Constituição Federal, a ser seguido pelos agentes fiscais no exercício de suas funções?

O princípio da moralidade administrativa é o mais relevante princípio da Administração. O artigo 37 da Constituição Federal contém quatro princípios fundamentais a conformar o perfil de administrador público.

São a saber: os princípios da legalidade, da moralidade, da publicidade e aquele da impessoalidade[1].

Um exame mais pormenorizado dos quatro

1 Escrevi: "A Constituição Federal de 1988, ao incorporar o princípio da moralidade pública expressamente em seu texto, reconheceu a força da teoria elaborada por Hariou e, desde então, hospedada por todos aqueles que estudam a Administração Pública e a ação de seus servidores.

O artigo 37 da Constituição Federal, ao enunciar os quatro princípios fundamentais da Administração (impessoalidade, publicidade, legalidade e moralidade), ofertou à moralidade relevo especial, visto que aquele governo que não for conformado pela moralidade, perde a autoridade para exigir dos administrados o cumprimento da lei.

O governo que descumprir a lei não tem autoridade moral para exigir cumprimento da lei por parte de seus cidadãos, e esta lei deve ser, acima de tudo, ética, moral, justa e lícita.

À evidência, pelo princípio da moralidade pública, o governo não pode ser parceiro, co-autor, beneficiário do crime. Deve combater o crime. Não pode associar-se à sua execução, nem se beneficiar do produto da delinqüência.

princípios demonstra que, de rigor, todos terminam por desaguar na moralidade pública. O princípio da legalidade reveste todo o sistema jurídico do país. O artigo 5º, inciso I da Constituição Federal, elenca, como seu alicerce, a obediência à lei, que, nos regimes democráticos, aprovada pelos representantes do povo, garante a ordem, oferta segurança e protege os cidadãos.

Dizer, pois, que os administradores devem cumprir a lei é reiterar formulação essencial e postada no mais relevante artigo da Constituição Federal, que é voltada ao cidadão mais do que àqueles que o devem servir[2].

Por outro lado, determinar que o administrador público deve ser impessoal, pois está à disposição da sociedade, não podendo privilegiar amigos, parentes ou interesses em detrimento do bem servir, é afetar faceta da ética administrativa, sendo, pois, a impessoalidade dimensão parcial da moralidade[3].

O mesmo se dá com o princípio da publi-

Por esta razão, é que o crime não é fato gerador de imposto sobre a renda. Se o fosse, o manual de imposto sobre a renda deveria ser composto em dois volumes, um para os praticantes de atividades lícitas, ou seja, advogados, médicos, engenheiros etc. e outro para os que se dedicam a atividades ilícitas e destinado aos homicidas, seqüestradores, assaltantes, prostitutas, traficantes etc.

O art. 37 "caput" da Constituição Federal tem a seguinte redação: "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 e, também, ao seguinte" e, à evidência, exclui a possibilidade de tornar o Estado um co-autor, co-participante, co-beneficiário do produto do crime. Se fosse possível o crime ser fato gerador do imposto sobre a renda, à evidência, teria, o constituinte, consagrado, também, o princípio da imoralidade pública, podendo, inclusive o Estado, em situações de crônicos "deficits" públicos, transformar-se em um estimulador da criminalidade.

Discute-se, nos últimos tempos, se, após a detecção dos males provocados pelo fumo, a própria indústria fiscal, que é a fumageira, não deveria ser reexaminada, visto que, em escala menor, seus efeitos são deletérios, como o são aqueles da dependência de drogas. O Estado participa do produto do vício e recebe elevados valores a título de imposição fiscal, sendo o grande beneficiário do incentivo ao câncer. Nos países que não possuem o monopólio do fumo, a tributação é muito superior ao próprio valor do produto" (Estudos sobre o Imposto de Renda, ed. Resenha Tributária, 1994, p. 1/3).

2 Manoel Gonçalves Ferreira Filho ensina: "Princípio da legalidade. Aqui se enuncia a base fundamental do estado de direito (v. meu Estado de direito e Constituição cit.).

A importância desse princípio no sistema constitucional não pode ser exageradamente exaltada. De fato, está ele no cerne da construção, que é a democracia representativa, cujo objeto não é o engrandecimento do Estado, mas a liberdade dos homens.

Realmente, na fórmula célebre de Montesquieu, "a liberdade é o direito de fazer tudo aquilo que as leis permitem" (De l'esprit des lois, Livro II, Cap. 3). Desse modo, apenas as leis podem circunscrever e limitar a liberdade. É o que está explicitamente no art. 4º da Declaração de 1789: "A liberdade consiste em poder fazer tudo aquilo que não prejudica a outrem; assim, o exercício dos direitos naturais de cada homem não tem outros limites que os que asseguram aos membros da sociedade o gozo desses mesmos direitos. Esses limites somente podem ser estabelecidos pela lei".

Essa missão emprestada à lei resulta de uma concepção bem clara e definida a seu respeito. Para Montesquieu, como para os principais autores da Revolução Francesa, a supremacia da lei é o primado da razão, conseqüentemente da justiça. O direito, para eles, não é criação arbitrária, fruto de qualquer volonté momentanée et capricieuse" (De l'esprit des lois, cit., Livro 2, Cap. 4). É a descoberta do justo pela razão dos representantes. Conseqüentemente, "a lei não tem o direito de vedar senão as ações prejudiciais à sociedade" (Declaração de 1789, art. 5º, primeira parte; cf. nosso "Do processo legislativo", nº 32)" (Comentários à Constituição Brasileira de 1988, volume 1, ed. Saraiva, 1990, p. 28/29).

3 Celso Ribeiro Bastos esclarece: "É de certa forma surpreendente a inclusão da impessoalidade no rol dos princípios informadores da Administração. Isto porque é difícil configurar a sua autonomia em face de outros princípios tais como o da finalidade, o da igualdade e mesmo o da legalidade. De fato, a lei tem de ser aplicada de molde a não levar em conta critérios nela não inseridos. Toda vez que o administrador pratica algum entorce na legislação para abranger uma situação por ela não acolhida ou para deixar de abarcar uma outra naturalmente

cidade. Exceção feita às questões de segurança nacional, os atos administrativos devem ser transparentes, não se admitindo decisões escusas, resoluções de gaveta, visto que o administrado não pode desconhecer as regras da Administração[4].

O princípio da moralidade administrativa, portanto, é princípio essencial. O mais relevante, aquele que se destaca de forma absoluta. Que torna a Administração confiável perante a sociedade e que faz do administrador público um ser diferenciado.

Quem presta concurso para servir ao povo, sabe de antemão que sua probidade deverá ser absoluta, pois seu exemplo é fundamental para que as instituições sejam estáveis.

Por esta razão, houve por bem o constituinte tornar o princípio da moralidade o mais relevante do concerto daqueles que perfilam a Administração Pública, não havendo setor desta, direta ou indireta, que não deva ser por ele revestido.

E a moralidade é aquela que se vincula não só à obediência estrita da lei que deve ser aplicada, mas também à preocupação de não gerar problemas de nenhuma espécie ao administrado, podendo, inclusive, ser responsabilizado o servidor, civilmente, nos termos do artigo 37 § 1º da lei suprema, se não agir eticamente[5].

Tal concepção, em matéria tributária, leva evidentemente a uma atuação do Fisco em orientar o contribuinte, mais do que perseguilo, de exigir os tributos devidos de forma não vexatória, de devolver sem procrastinações as quantias que a título de tributo arrecadou indevidamente, a gerar leis que não sejam confiscatórias, nem políticas tributárias desarra-

inclusa no modelo legal, a administração está se desviando da trilha da legalidade. Essa derrapagem nem sempre é ostensiva. Nessas hipóteses a cautela do administrador recomenda-lhe abster-se da prática que ofenda explicitamente a norma legal.

O campo por excelência em que medra o atentado à impessoalidade é o da discricionaridade. Aqui, ao moldar o seu comportamento, cabe à prática da escolha de um ato que melhor atenda a finalidade legal. Nesta ocasião é o que o administrador pode ser tentado a substituir o interesse coletivo por considerações de ordem pessoal (favorecimento ou perseguição). A introdução destes elementos estranhos à preocupação legal macula, sem dúvida o ato do vício tecnicamente chamado de desvio de finalidade ou abuso de poder. O ato torna-se arbitrário. O primado da lei cede diante da conveniência do administrador" (Comentários à Constituição do Brasil, 3º volume, Tomo III, ed. Saraiva, 1992, p. 33/35).

4 Diógenes Gasparini, lembra, entretanto, que: "Esse princípio torna obrigatória a divulgação oficial dos atos praticados pela Administração Pública, para conhecimento, controle e início de seus efeitos. Todo ato administrativo deve ser publicado porque, diz Hely Lopes Meirelles (Direito administrativo, cit., p. 65), pública é a Administração que a pratica. A esse regra escapam os atos e atividades relacionados com a segurança nacional, os ligados a certas investigações, a exemplo dos processos administrativos disciplinares, e os pedidos de retificação de dados (CF, art. 5º, LXXII, "b"). Também refogem esse princípio os atos de superior interesse da Administração Pública, cujos processos hão de ser previamente declarados sigilosos, como é exemplo o art. 59 da Constituição de São Paulo. Essas exceções não são privilégios do Executivo. Existem no Judiciário (segredo de Justiça — arts. 155 do CPC e 5º, LX, da CF) e no Legislativo (sessões secretas)" (Direito Administrativo, ed. Saraiva, 1989, p. 8).

5 Celso Ribeiro Bastos lembra que: "Na França, mais recentemente, a importância da noção de moralidade administrativa tem decaído pela preferência que se dá à expressão "desvio de poder". É preciso consignar-se que a redução da moralidade administrativa ao desvio de poder na França tem uma conseqüência prática muito grande: torna impossível o exame da questão ao controle judicial. Houve aí um alargar-se da noção de direito para colher um campo que antes ficava adstrito à moral.

A primeira conseqüência a nosso ver da encampação desse princípio é o aumento do âmbito do controle jurisdicional sobre a atividade administrativa. Aliás, a concretização desse princípio dá-se em diversos pontos da Constituição. Lembra Diógenes Gasparini que o próprio § 4º do art. 37 da Constituição Federal postula que os atos de improbidade administrativa importarão a suspensão dos direitos políticos, a perda da função pública, a indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao erário, na forma e gradação previstas em lei, sem prejuízo da ação penal cabível" (Curso de Direito Administrativo, ed. Saraiva, 1994, p. 36).

zoadas, assim como não provocar publicidade indevida sobre a vida dos pagadores de tributos, visto que, de rigor, são os servidores sustentados pelos contribuintes, a quem devem servir.

Sempre que uma autoridade fiscal não seguir tal perfil, estará, à evidência, violentando o princípio da moralidade e sujeita à penalidade prevista no artigo 316 do Código Penal[6].

A defesa do Erário não pode ser ilegal, nem a fiscalização arbitrária. A função ética do agente fiscal é, de início, orientar, apenando tão-somente aqueles contribuintes que agirem de má-fé e ofertando oportunidade para a correção dos contribuintes de boa-fé, sempre que leis dúbias gerarem mais problemas que soluções.

O princípio da moralidade pública constitui-se, pois, no mais relevante princípio a ser seguido pelos agentes do Erário, em suas relações com o contribuinte[7].

2) Em que hipóteses os parágrafos 5º e 6º do artigo 37 são aplicáveis nas demandas tributárias?

Estão os §§ 5º e 6º do artigo 37 assim redigidos:

"§ 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*" (grifos meus)[8].

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 o-

6 O artigo 316 do Código Penal está assim redigido: "Art. 316. Exigir, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida: Pena — reclusão, de dois a oito anos, e multa".

7 Salvador Villagra Maffiodo sobre o direito administrativo paraguaio escreve: "Poco importa que el funcionario haya utilizado las atribuciones del poder público o los medios del Derecho privado al realizar el acto administrativo causante del daño. Es indiferente que el Estado haya efectuado el nombramiento mediante un acto de Derecho público o en virtud de un contrato privado (F. Fleiner, op. cit., p. 224/226)" (Princípios de Derecho Administrativo, ed. El Foro, Asuncion, 1981, p. 302).

8 RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO — Indenização — Acidente de veículo ocorrido por falta de serviço da municipalidade, provocando perda do membro inferior esquerdo do autor — Responsabilização objetiva caracterizada — Cumulação da indenização por dano material com a derivada de dano moral — Admissibilidade — Fato do autor não ter estimado a dor moral que não impedia o fizesse o próprio julgador — Provido o recurso adesivo do autor para incluir na condenação a indenização por dano moral — A causa fundamental dos danos materiais e físicos demonstrados pelo autor estão na falta de serviço do apelante, o que demanda sua responsabilidade objetiva, de sorte que a procedência da ação impunha-se. Num ponto, contudo, não andou bem o i. juiz, data máxima vênia, preservado o seu convencimento pessoal. Refere-se ao não acolhimento da pretensão à indenização por dano moral, "por não especificação no que consistiu esses danos e qual a forma pela qual, economicamente, poderiam ser eles estimados". Esta câmara vem seguidamente entendendo como possível a cumulação de indenização por dano material, com a derivada de dano moral, porque provenientes de fundamentos totalmente diversos. A dor moral pela perda de membro de utilidade patente, aliada à diminuição das atividades profissionais e mesmo físicas, apresenta-se como de caráter irrefutável. Ademais, o fato de não ter o auto estimado a dor moral não impede o faça o próprio julgador. (1º TACIVIL-8ª Câm.; Ap. nº 586.379-8; Rel. Juiz Manoel Mattos; j. 04/01/1995; v.u.; ementa).

brigado a pagar o indevido, pedindo a indenização necessária[9].

Admitindo-se que, por ser obrigado a pagar o que não devia, ficou a empresa 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, nos casos de imposições ilegais, sendo mais fácil quando a lesão decorre de interpretação incorreta da lei, provocada pelo agente fiscal.

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[10].

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

9 Pinto Ferreira rememora: "A princípio, vigorava a irresponsabilidade total do Estado, que era radical, trazendo, conseqüentemente, a dos funcionários ou servidores públicos. Tal imunidade, no fundo injustificável, foi desaparecendo lentamente.

Na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789, foi estabelecido também o seguinte preceito: "A sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público de sua administração".

A responsabilidade dos agentes do Poder Público é, assim, uma das garantias básicas do governo constitucional. Existe, simultaneamente, a responsabilidade penal e a responsabilidade civil, esta última tendente a substituir a primeira, hoje menos utilizada" (Comentários à Constituição Brasileira, 2º volume, ed. Saraiva, 1990, p. 402/403).

10 Afirmei: "É bem verdade que houve uma grande evolução na doutrina sobre o direito à imagem, à honra e à identidade, só não tecendo maiores comentários a respeito em face da brilhante palestra de Carlos Alberto Bittar. De qualquer forma não se pode deixar de lembrar a obra de Gotrama Gonzales publicada na "Nova Enciclopédia Jurídica" (tomo XI, pp. 301 e ss., Ed. Barcelona, 1962), em que se refere a sete teorias sobre o direito à imagem (1) negativista; 2) vinculada à honra; 3) expressão do corpo; 4) direito à identidade; 5) direito à intimidade; 6) direito à liberdade e 7) patrimônio moral).

É reconhecida a evolução de um direito à honra para um direito à imagem e finalmente à identidade do ser humano com suas circunstâncias e meio em que vive, que conformam o denominado direito à personalidade.

A doutrina evoluiu para mostrar que o direito à honra, não compõe por inteiro a personalidade, nem a própria imagem, ou mesmo a identidade, sendo esta o complexo de atributos internos, externos e naturais que esculpem a pessoa humana.

Fábio de Matia historia: "Os especialistas alemães, na segunda metade do século XIX, cognominaram os direitos da personalidade como "Individualiatsrechte" e "Personlichkeitsrechte".

Outras denominações usadas são: "Direitos essenciais ou fundamentais da pessoa, Direitos da própria pessoa, Direito de Estado, Direitos personalíssimos".

Uma denominação bem antiga é a de direitos inatos utilizada pela Escola do Direito Natural.

Arturo Valencia Zea os chamou de "derechos de personalidad o humanos".

A expressão consagrada é a "direitos da personalidade" ou então "direitos privados da personalidade".

Simón Carrejo afirma que a expressão direitos da personalidade é aceita na doutrina da atualidade por "ser más comprehensiva" (Estudos de Direito Civil, Ed. Revista dos Tribunais, p. 102)" (Estudos de Direito Econômico, ed. IBDC, 1994, p. 130/131).

3) Em face do princípio da moralidade administrativa, pode o Fisco sem deflagrar responsabilidade ao Estado, desconsiderar matéria já pacificada pelo Judiciário a favor do contribuinte, como, por exemplo, ocorre na IN SRF Nº 67/92, que proíbe o contribuinte de proceder à correção monetária na compensação de tributos relativamente a créditos anteriores a 01/01/92, embora o S.T.F. e também o S.T.F. reconheçam o cabimento dessa verba, quanto ao indébito tributário, a partir do recolhimento indevido?

O próprio enunciado da pergunta é inequívoca demonstração da falta de moralidade administrativa que conforma a referida instrução, assim redigida e que entendo deva ser reproduzida por inteiro para que se conheça o nível de restrições que veicula:

"INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 67/92.

O Diretor do Departamento de Receita Federal, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no artigo 56, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, resolve:

Art. 1º. A partir de 1º de janeiro de 1992, os contribuintes pessoas físicas e jurídicas, com direito à restituição de tributos e contribuições federais por recolhimento ou pagamento indevido ou o maior, poderão compensar esses valores no recolhimento ou pagamento de tributos e contribuições apurados em períodos subseqüentes, nos termos desta Instrução Normativa, facultada a opção pelo pedido de restituição em processo específico.

§ 1º. Entende-se por recolhimento ou pagamento indevido ou a maior aquele proveniente de: I — cobrança ou pagamento espontâneo de tributos e contribuições federais, quando efetuados por erro, ou em duplicidade, ou sem que haja débito a liquidar, em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; II — erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao recolhimento ou pagamento; III — reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

§ 2º. A compensação só poderá ser efetuada com débitos supervenientes ao recolhimento ou pagamento indevido ou a maior.

Art. 2º. A compensação de débitos vencidos a partir de 1º de janeiro de 1992 poderá ser efetuada por iniciativa do próprio contribuinte, independentemente de prévia solicitação à unidade da Receita Federal, ressalvado o disposto no artigo 3º, incisos II e III.

Art. 3º. Dependerá de solicitação à unidade da Receita Federal jurisdicionante do domicílio fiscal do contribuinte, cabendo à projeção local do Sistema de Arrecadação analisar a procedência do pedido e realizar os procedimentos necessários, quando a compensação referir-se aos seguintes casos: I — se o vencimento do débito objeto da compensação ocorreu antes de 1º de janeiro de 1992; II — se o débito ou o crédito, ou ambos, tiverem origem em processo fiscal; III — se o crédito resultar de reforma, anulação, revogação ou rescisão condenatória.

§ único. O pedido de compensação previsto neste artigo deverá descrever os fatos que lhe deram origem e será instruído com os elementos que comprovem o crédito e identifiquem o débito a ser compensado.

Art. 4º. A compensação será realizada pelo valor expresso em quantidade de UFIR, e entre códigos de receita relativos a um mesmo tributo e contribuição.

§ único. Os créditos referentes aos códigos 1800 (IRPJ — FINOR) 1825 (IRPJ — FINAM), 1838 (IRPJ — FUNRES), 2160 (IPI — Ressarcimento de Selo de Cigarros) e 4028 (IOF — Ouro) somente admitirão compensação, cada um, com débitos do mesmo código.

Art. 5º. A data a ser considerada para efeito de compensação será: I — a data do vencimento do débito objeto da compensação, quando vencido a partir de 1º de janeiro de 1992; II — 2 de janeiro de 1992, quando o débito a ser compensado tiver vencimento anterior a 1º de janeiro de 1992.

Art. 6º. Para efeito de compensação, o valor do crédito será convertido em quantidade de UFIR, obedecendo-se ao seguinte: I — tratando-se de recolhimento ou pagamento efetuado a partir de 1º de janeiro de 1992, o crédito será convertido em quantidade de UFIR pelo valor desta na data do respectivo recolhimento ou pagamento, observada a legislação de regência quanto à indexação pela

UFIR diária ou mensal, da seguinte forma: a) UFIR mensal, no caso do Imposto sobre a Renda das pessoas físicas; e b) UFIR diária, nos demais casos; II — tratando-se de recolhimento ou pagamento efetuado antes de 1º de janeiro de 1992, o valor originário do crédito será convertido em quantidade de UFIR, mediante divisão pelo valor desta em 2 de janeiro de 1992, correspondente a Cr$ 597,06.

Art. 7º. O valor do débito a ser compensado será convertido em quantidade de UFIR, obedecendo-se ao seguintes: I — tratando-se de débito vencido a partir de 1º de janeiro de 1992, observar-se-á: a) fato gerador ocorrido até 31 de dezembro de 1991: será convertido em quantidade de UFIR, mediante a divisão do valor originário do tributo ou contribuição, pelo valor desta no dia do vencimento; b) fato gerador ocorrido após 31 de dezembro de 1991: será convertido em quantidade de UFIR na forma prevista na Lei nº 8.383/91; II — tratando-se de débito vencido antes de 1º de janeiro de 1992, far-se-á, inicialmente, a sua consolidação em 2 de janeiro de 1992. O montante assim apurado será convertido em quantidade de UFIR, mediante divisão pelo valor desta em 2 de janeiro de 1992, correspondente a Cr$ 597,06.

Art. 8º. Com relação aos débitos de que trata o inciso I do artigo anterior, caso o valor do recolhimento ou pagamento indevido ou a maior seja insuficiente para quitar integralmente o débito objeto da compensação, sobre o saldo remanescente incidirão todos os acréscimos legais cabíveis, desde a data do vencimento, até a data de sua efetiva liquidação.

Art. 9º. Os créditos relativos ao Imposto sobre a Renda das pessoas físicas e jurídicas, apurados em declaração e objeto de restituição automática por processamento eletrônico, não serão compensáveis, permanecendo sujeito às normas previstas na legislação de regência.

Art. 10. O contribuinte deverá manter em seu poder, para eventual exibição à Receita Federal, e enquanto não estiverem prescritas eventuais ações que lhe sejam pertinentes, documentação comprobatória da compensação efetuada.

Art. 11. Se o contribuinte pretender compensar valores que já foram objeto de pedido de restituição, ainda pendente de decisão administrativa, deverá manifestar por escrito sua desistência da mencionada restituição.

Art. 12. A compensação somente poderá ser efetuada pelo contribuinte titular do crédito oriundo do recolhimento ou pagamento indevido ou a maior sendo vedada a transferência deste crédito a outro contribuinte ou a outro estabelecimento.

Art. 13. Não poderão ser objeto de compensação os créditos decorrentes de tributos que, por sua natureza, comportem transferência do encargo financeiro, exceto se o interessado demonstrar haver assumido o referido encargo ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por esse expressamente autorizado a fazê-lo.

Art. 14. No preenchimento da DCTF, o contribuinte deverá informar o valor de cada tributo ou contribuição efetivamente apurado, não devendo ser considerados eventuais ajustes decorrentes da compensação.

§ único. A correção de valores declarados incorretamente da DCTF, quando utilizados para compensação, será efetuado mediante preenchimento e entrega de declaração retificadora, na qual se observará o disposto neste artigo.

Art. 15. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação".[11]

É o próprio Estado, que reconhece dever,

11 Desde 1976 que o STF não permite entendimento que trate desigualmente o tributo a ser pago da quantia recebida indevidamente, que deve ser restituído. Leia-se: "RE 84.350-SP — Relator Min. Leitão de Abreu. Recte. Fabril S/A. (Adv. Antonio Jacinto Caleiro Palma). Rec. do Estado de São Paulo (Adv. Amaro Pedrosa de Andrade Filho). Decisão: Conhecido em parte e nesta parte provido nos termos do voto do Relator. Unânime — 2ª T. 4 de Junho de 1976.

EMENTA: Correção monetária na repetição de indébito fiscal. É devida, seja por via de interpretação extensiva, seja por aplicação analógica (CTN, art. 108, I) quando prevista na lei para o caso em que o contribuinte, ao invés de pagar para repetir, deposita para discutir.

que declara não querer pagar o que deve, embora exerça toda a pressão sobre o contribuinte para que este pague ao Erário o tributo exigido, às vezes por política tributária condenável e confiscatória.

É de se lembrar que o STF e o STJ, ao aceitarem a correção monetária do indébito tributário — visto que o Fisco sempre exige o tributo em atraso com correção — está reconhecendo o princípio da isonomia, um dos cinco fundamentos da Constituição, sinalizando ao Erário que deve devolver com correção monetária o que arrecadou indevidamente[12].

Ao não se conformar com a jurisprudência do STF e STJ, dá, o Fisco Federal, o pior exemplo de falta de ética, lembrando a frase de certo Ministro da Fazenda, que afirmava ser o Estado "necessariamente aético".

Se a espantosa afirmação era possível fazer-se no passado, à falta de um claro princípio estabelecido na Constituição Federal, já não mais possível é no presente, estando sujeitos todos aqueles que, no exercício de suas funções de exação, não devolverem com correção o que arrecadam indevidamente, à responsabilização civil imprescritível dos §§ 5º e 6º do artigo 37 da Constituição Federal[13].

Não é mais admissível conviver com tal tipo de mentalidade que, sobre tirar autoridade moral ao governo, incentivando a sonegação e o descumprimento da lei, corresponde a violência inaceitável ao mais relevante princípio da Administração Pública, que é o da moralidade.

Quando, no futuro, se estudar a história do direito tributário no Brasil deste período, infelizmente não serão lembrados, como exemplo de moralidade administrativa, aqueles agentes que exigiram, com correção monetária, os tributos e pretenderam pagar, contra a orientação jurisprudencial, sem correção monetária, o indébito, mais se assemelhando, esta técnica impositiva, àquelas próprias dos regimes despóticos de que a humanidade conheceu alguns, de triste memória, neste século[14].

Os juros moratórios na restituição do indébito fiscal contam-se a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar (CTN, art. 67, § único).
Honorários de advogado fixados de acordo com a lei processual (art. 22. § 3º, do C.F.C). Recurso conhecido e provido, em parte".

12 O "caput" do artigo 5º tem a seguinte dicção: "Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: ...".

13 Gilberto de Ulhôa Canto escreveu: "Aliás, a condição formulada na Instrução Normativa SRF nº 67, comentada em 4.4. retro, já havia posto uma drástica limitação à faculdade de o contribuinte compensar débitos e créditos, ao dispor que eles teriam de dizer respeito a tributos classificados em um mesmo código de arrecadação.
Em verdade, há diferenças marcantes entre a compensação regulada pelo Código Civil e a prevista no CTN. Enquanto a primeira constitui um direito do contribuinte, bastando que o crédito e o débito sejam líquidos, vencidos, e de coisas fungíveis, esta, segundo o art. 170 do CTN, depende de previsão pela lei tributária, que poderá fixar condições ou garantias para a respectiva aplicação, ou atribuirá autoridade tributária competência para fazê-lo. Portanto, em princípio a própria Lei nº 8.383/91 poderia estabelecer condições e garantias para o exercício do direito de compensação que instituiu, como delegar à autoridade administrativa competência tais condições e garantias, e delegou à Secretaria da Receita Federal competência para expedir as instruções necessárias ao cumprimento de suas disposições sobre a matéria (art. 66, § 4º).
Na hipótese, o que a lei cometeu à autoridade administrativa foi, tão-somente, a expedição de instruções para o seu cumprimento, o que não pode ser entendido como abrangente da faculdade de instituir novas condições e/ou restrições ao próprio direito; o âmbito possível da atividade regulamentar é circunscrito a detalhes de procedimento " (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 19, Co-edição Resenha Tributária/CEU, 1994, p. 33/34).

14 Hugo de Brito Machado ensina: "Na Lei nº 8.383/91, a compensação autorizada é apenas de créditos do contribuinte, ou responsável tributário, contra a Fazenda Pública, decorrente de pagamento indevido de tributos ou contribuições federais, com tributo da mesma espécie, relativo a períodos subseqüentes. Objeto da compensação, neste caso, são, de um lado, um futuro crédito tributário, e não um crédito tributário já constituído, posto

4) Fere o princípio da moralidade o fato de o Fisco: (a) atrasar ou discutir a devolução de quantias recebidas indevidamente a título de tributos, com jurisprudência pacificada, quando não compensáveis; (b) exigir tributos sobre operações celebradas com o Poder Público e que não foram por este adimplidas?

De certa forma, a questão já foi respondida quando cuidei da resposta ao quesito 2.

Nas duas hipóteses, há evidente ferimento ao princípio da moralidade. Não pode, nem deve o Fisco atrasar a devolução do que retirou indevidamente, na medida em que aos seus próprios servidores nunca atrasa o pagamento, mesmo daqueles que foram admitidos por razões políticas que nada têm a ver com o serviço público, e em desproporção à pobreza do país. E nem aos aposentados.

Certa vez, em 1978, durante um Congresso na Argentina, Souto Maior Borges, que era o relator brasileiro para o tema da restituição do indébito, defendeu tese que causou espantou e perplexidade nos latino-americanos presentes. Esposou ele o "princípio da ilegalidade eficaz", dizendo ser tão útil para a Administração Pública quanto o da "legalidade tributária", pois a quantia indevida que entrou nas burras oficiais e não foi devolvida, para efeitos de finanças públicas tem a mesma eficácia que a de tributo devido, razão pela qual o Fisco usa das imposições indevidas constantemente, visto que não são todos os contribuintes que discutem incidências ilegais, no mais das vezes restringindo-se a discussão a uma pequena minoria[15].

Acresce-se que, nos momentos de grande inflação, as manipulações dos índices corretivos para a permanente redução do estoque da dívida governamental, termina por trazer, mesmo nos casos da devolução, benefício adicional na discussão, que é a devolução inferior ao tributo pago[16].

que relativo a período futuro; e de outro, um crédito que o sujeito passivo da relação tributária tem perante a Fazenda Pública, em decorrência de pagamento indevido de tributo. Não se há de cogitar, portanto, de idoneidade do devedor, que é a própria Fazenda, nem de qualificação do crédito como líquido e certo. Basta o reconhecimento de que o pagamento do tributo se fez indevidamente. E tal reconhecimento pode ter havido em decisão anterior, ou efetivar-se em face de ação movida pelo interessado para ter reconhecido o seu direito à compensação" (Caderno de Pesquisa Tributárias nº 19, ob. cit., p. 102).

15 Além de Souto Maior Borges e eu, como relatores gerais, escreveram para as VIII Jornadas Hispano-Luso-Americanas de Estudos Tributários, na condição de sub-relatores, Aires Fernandino Barreto, Bernardo Ribeiro de Moraes, Donaldo Sebastião Toledo Piza, Fátima Fernandes de Souza Garcia, Helcias Pelicano, João Tápias Olivério, José Carlos de Souza Costa Neves, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Miguel Colasuonno e Paulo Roberto de Oliveira Schmidt.

16 Antoninho Marmo Trevisan, em seu livro "Da sistemática de correção monetária ao balanço em moeda constante" (Ed. particular, 1985), apresenta o seguinte quadro demonstrativo da perda de substância dos índices oficiais em face da inflação e do dólar:

"ESTATÍSTICA ANUAL — ÍNDICE

	IGP-DI		ORTN	
Ano	**Índice**	**Variação %**	**Índice**	**Variação**
1975	55,9	29,4	103,93	24,2
1976	81,7	46,2	179,68	37,3
1977	113,4	38,6	233,74	30,0
1978	159,7	40,8	318,44	36,2
1979	283,0	77,2	468,71	47,2
1980	595,0	110,2	706,70	50,8
1981	1.161,3	95,2	1.382,09	95,6
1982	2.319,4	99,7	2.733,27	97,7
1983	7.213,2	211,0	7.012,99	156,6
1984	23.357,1	223,8	22.110,46	215,3
1985*	40.709,1	74,3	42.031,56	90,1

Não tenho muito a acrescentar à pouco convencional afirmação do eminente jurista, visto que com ela concordo. O princípio da "ilegalidade eficaz" é quase tão eficiente quanto o princípio da legalidade no campo das Finanças Públicas, muito embora convencido esteja de que é das muitas formas que a Administração Pública habitualmente se utiliza para ferir o princípio da moralidade pública.

Na hipótese "b", a imoralidade chega às raias do "crime", visto que o governo recebe serviços ou produtos tributados, não os paga e pretende cobrar os tributos incidentes, sob a alegação de que há uma desvinculação entre a adimplência mercantil e adimplência tributária.

O projeto da Lei nº 9.249/95 continha, inclusive, disposição pela qual deveriam as empresas considerar "aquisição de disponibilidade econômica" os títulos contra entidades públicas inadimplentes, devendo sobre elas pagar o imposto sobre a renda — cínica postura felizmente atalhada pelo Deputado Antonio Kandir no seu relatório, com concordância do eminente Secretário Everardo Maciel, que não se opôs à retirada da ilegal exigência.[17]

DIFERENÇA IGP versus		TAXA do dólar (venda)		INFLAÇÃO USA
Ano	ORTN	Índice	Variação %	Variação %
1975	5,2	9,7	22,0	9,2
1976	8,9	12,345	36,1	5,8
1977	8,6	16,05	30,0	6,5
1978	4,6	20,92	30,3	7,5
1979	30,0	42,53	(1)103,3	11,0
1980	59,4	65,5	54,0	13,5
1981	(0,4)	127,8	95,1	10,4
1982	2,0	252,67	97,7	3,9
1983	54,4	984,0	(1)289,4	3,4
1984	8,5	3.184,0	223,6	4,0
1985	(15,8)	5.980,0	87,18	(2)1,9

(1) Maxidesvalorização do cruzeiro
(2) Até maio de 1985 (IPC)

Variação acumulada dos últimos 10 anos
— IGP 942,3 vezes
— ORTN 398,7 vezes
— Dólar 804,8 vezes
— Diferença IGP/ORTN = 136%
(*) Até junho (p. 54)".

17 A redação do artigo 13 da referida lei, ficou ao final, sem a exigência ilegal: "Art. 13 Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964: I — de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995 e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como as entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; II — das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis e imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços; III — das despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e

As duas hipóteses ferem o princípio da moralidade pública, quando concretizadas.

5) O princípio da moralidade aplica-se aos atos administrativos, ou também a quaisquer disposições legislativas, sobretudo quando emanadas do Poder Executivo (Medidas Provisórias)?

Matéria que tem sido objeto de ponderação é se o princípio da moralidade aplicar-se-ia também aos legisladores, ou seja, à produção legislativa.

Duas dificuldades devem ser analisadas. A primeira delas é que o legislador representa o povo e cada parlamentar, em particular, o seu eleitor. Assim é possível que aprove uma lei contrária à nação, mas favorável ao grupo que representa no Congresso[18].

Estaria, nesta hipótese, agindo contra a moralidade pública?

A segunda objeção está na eventual aplicação do princípio à livre deliberação do parlamentar, que tenha se oposto a uma lei que fira a moralidade pública — como aquela que pretendia impedir a incidência de correção monetária nas dívidas do Governo ou a Medida Provisória convertida em lei, que atingia o direito de propriedade das pessoas pelo bloqueio dos cruzados.

Nesta hipótese é de se perguntar se o legislador da oposição poderia ser criticado ou se

serviços; IV — das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores; V — das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica; VI — das doações, exceto as referidas no § 2º; VII — das despesas com brindes.

§ 1º. Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

§ 2º. Poderão ser deduzidas as seguintes doações: I — as de que trata a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991; II — as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a que trata o inciso seguinte; III — as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas as entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefícios da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras: a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária; b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens e dirigentes mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto; c) a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União".

18 Maria Garcia, ao falar sobre a responsabilidade do Parlamento inglês lembra que: "Modernamente, refere James Hadfield, "o Parlamento é soberano: não há limitações legais para os seus poderes. Os tribunais não podem dizer, como o faz a Corte Suprema, nos Estados Unidos, que uma lei aprovada pelo Parlamento é inconstitucional. Isto significa que o partido majoritário na Câmara exerce um grande poder. Suas limitações decorrem de outras fontes e já apreciamos o valor de uma imprensa vigilante e de uma opinião pública eloqüente. (...) De maneira menos evidente, as longas tradições de tolerância e bom senso na vida pública britânica constituem-se numa poderosa influência para sempre". Atualmente, acrescente, "quando falamos em Parlamento, freqüentemente queremos dizer Câmara dos Comuns. O governo é escolhido entre o partido majoritário na Câmara dos Comuns". E destaca: "argüições aos ministros são feitas quatro dias por semana. A hora da argüição é uma valiosa instituição parlamentar. Os membros fazem perguntas sobre o que os ministérios têm feito ou deixado de fazer e a oposição usa o momento para tentar mostrar o governo sob um prisma desfavorável". Outrossim, destaca: "O Parlamento — na verdade a Câmara dos Comuns — manteve durante séculos uma guarda zelosa sobre seu controle das finanças". O governo não pode levantar dinheiro por taxação ou empréstimos, nem gastar esse dinheiro, sem o consentimento do Parlamento" (Parlamentarismo ou Presidencialismo, 2ª ed., ed. Forense, 1993, p. 122.123).

o Poder Judiciário poderia responsabilizar o Legislativo como um todo ou particularmente.

Reconheço as dificuldades em matéria legislativa, ao ponto de ações diretas de inconstitucionalidade por omissão não terem sido recebidas pelo Judiciário e os mandados de injunção terem se transformado em medidas processuais de reflexão acadêmica, sem aceitação pelo judiciário, nada obstante a grande maioria das leis ordinárias e complementares exigidas pelo texto constitucional e até hoje não tenham sido produzidas[19].

De ponto de vista estritamente acadêmico, entendo que o princípio da moralidade pública aplica-se integralmente não só aos atos administrativos, como às disposições legislativas. Argumentando "ad absurdum", seria inadmissível que se adotasse o "princípio" para a Administração e não para as Casas Legislativas, não só na conduta aética "pro domo sua', mas aquele comportamento aético que, sem benefício próprio, impõe prejuízo ao administrado ou cidadão.

É de se lembrar que, para o comportamento aético "pro domo sua", isto é, para atos de corrupção, peculato, concussão ou produção legislativa por força de "compra" dos projetos de lei ou dos vetos a serem dados, já há disposições na Constituição a punir o parlamentar, devendo ser constituída CPI especial para tal finalidade, sobre poder a Câmara autorizar o julgamento, pelo Poder Judiciário, do parlamentar[20].

Mas, a meu ver, macula a ética e a moralidade toda a produção legislativa que fira a Constituição e os princípios gerais de Direito, com a possibilidade, mesmo que o parlamentar não tenha agido em benefício próprio, ser responsabilizado.

E, à evidência, com muito mais razão, o presidente, que, sendo legislador único a produzir medida provisória que dilacere a moralidade pública, pode e deve ser responsabilizado, notadamente, se a medida estiver em fase de reedições[21].

6) Planejamento tributário elaborado pelo contribuinte com o único fim de economia de impostos atende ao princípio da moralidade e demais princípios que regem o sistema tributário?

19 O Poder Judiciário, em tese, por mandado de injunção ou ação direta de inconstitucionalidade por omissão pode interferir no Legislativo, não como legislador negativo, mas positivo. Estando os artigos 5º, inciso LXXI e 103 § 2º assim redigidos: "Art. 5º inciso LXXI: conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania.

Art. 103. § 2º Declarada a inconstitucionalidade por omissão de medida para tornar efetiva norma constitucional, será dada ciência ao Poder Competente para a adoção das providências necessárias e, em se tratando de órgão administrativo, para fazê-lo em 30 dias".

20 O artigo 58 § 3º da Constituição Federal está assim redigido: "§ 3º As Comissões parlamentares de inquérito, que terão poderes de investigação próprios das autoridades judicias, além de outros previstos nos regimentos das respectivas Casas, serão criadas pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal, em conjunto ou separadamente, mediante requerimento de um terço de seus membros, para a apuração de fato determinado e por prazo certo, sendo suas conclusões, se for o caso, encaminhadas ao Ministério Público, para que promova a responsabilidade civil ou criminal dos infratores".

21 Escrevi, quando da edição do Plano Collor I: "Os presentes comentários já estavam prontos e revistos quando o Poder Executivo, com inumeráveis medidas provisórias, alterou pontos fundamentais da ordem econômica, do sistema tributário, dos direitos fundamentais da cidadania e de variados outros aspectos pertinentes à ordem constitucional.

A título de combater a inflação, maculou seriamente a Constituição Federal, pisoteando o direito à propriedade, as prerrogativas do contribuinte e os princípios estruturais da ordem econômica, na maior intervenção do Estado na vida do cidadão que a história brasileira registrou e que nem os regimes autoritários anteriores causaram.

O Brasil deixou de ser um Estado cuja ordem econômica é configurada pela livre iniciativa e pela livre concorrência, para se tornar um Estado socialista, que permite que a livre iniciativa exista, desde que subordinada ao pequeno grupo que cerca o presidente e nos termos enquanto o grupo desejar" (Comentários à Constituição do Brasil, 6º volume, tomo I, ed. Saraiva, 1990, p. 581).

O planejamento tributário conformado com o único intuito de economizar impostos, *se dentro da lei*, não fere o princípio da moralidade.

Se, todavia, implicar soluções ilegais, como, por exemplo, o uso de pessoas sem patrimônio para substituir outras com patrimônio, em empresas que devam ao Fisco, objetivando tornar incobrável a dívida, *se provado o intuito de lesar o direito do Fisco*, fere o princípio da moralidade.

Há que levar em conta, no caso, um aspecto relevante, que é a natureza jurídica da imposição tributária. Esta é, a meu ver, norma de rejeição social, visto que todos pagam mais do que devem para sustentar o Estado Prestador de Serviços e as "benesses" a serem outorgadas aos detentores do poder. Por esta razão, a norma primária, na imposição, é a pena e a de incidência o comportamento[22].

Ora, entre duas soluções jurídicas, *exclusivamente jurídicas*, pode o contribuinte escolher a menos onerosa e, à nitidez, tal escolha objetiva exclusivamente reduzir a carga tributária, não sendo, pois, ilegal[23].

Se uma empresa decide sair de um Estado,

22 Escrevi: "E aqui chego ao ponto que mais desejava para formular a teoria impositiva a partir da divisão das normas em normas de aceitação e de rejeição social.

Kelsen e Cossio travaram, no passado, intenso debate para definir se as normas sancionatórias seriam primárias ou secundárias, entendendo aquele que seriam necessariamente primárias, por assecuratórias daquelas de comportamento, e este que seriam secundárias, posto que a lei é feita para ser cumprida e não pode ser estudada a partir de sua patologia jurídica.

No concernente à divisão em normas de aceitação social e de rejeição social, o dilema se compõe na medida em que as normas de aceitação social têm sanções instrumental repressivo de rara aplicação, posto que as normas de comportamento seriam cumpridas mesmo que não houvesse penalidades.

As denominadas leis naturais — na moderna concepção de direito natural, que não se choca com o direito positivo, visto que há normas que o Estado apenas reconhece e outras que cria — são, quase sempre, normas de aceitação social. O respeito ao direito à vida é típica norma de comportamento, que seria cumprida pela maior parte de qualquer população, mesmo que sanção não houvesse. Para tais normas compreende-se que as normas sancionatórias sejam secundárias. Visto que o brilho das normas primárias ou de comportamento por si só assegura a força de sua aplicação e aceitação pela comunidade. Desta forma, quanto às normas de aceitação social, Cossio tem razão, sendo a norma sancionatória mero apêndice de aplicação restrita aos desajustados sociais.

O mesmo não acontece quanto às normas de rejeição social. Nestas, prevalece a necessidade da norma sancionatória, única capaz de fazer cumprida a norma de rejeição social.

O tributo, como o quer Paulo de Barros Carvalho, é uma norma. É uma norma de rejeição social. Vale dizer, sem sanção não seria provavelmente cumprida. A sanção é que assegura ao Estado a certeza de que o tributo será recolhido, visto que a carga desmedida que implica traz, como conseqüência, o desejo popular de descumpri-la.

Tanto assim é que um contribuinte, que seria incapaz de matar alguém, mesmo que não houvesse norma sancionatória, muitas vezes, é tentado a não pagar tributos, só o fazendo em face do receio de que a norma sancionatória lhe seja aplicável.

É que todos os contribuintes sabem que pagam mais do que deveriam pagar para atender às necessidades maiores do Estado e às necessidades menores dos detentores do poder.

Assim sendo, no que diz respeito às normas de rejeição social, parece-me que a teoria kelseniana tem maior propriedade, visto que a norma sancionatória é, evidentemente, a assecuratória de norma tributária.

Ora, sob tal perspectiva mister se faz entender a importância da lição de Messner, que visualizou na Ciência Jurídica uma concepção tripartida de conteúdo unitário, em que os "fins existenciais do homem" terminam por ofertar o conteúdo ético do Direito. Todas as correntes tridimensionalistas, que tornam despiciendo o conteúdo ético, à evidência, tornam insuficiente sua formulação fenomênica, posto que eliminam da normatividade seu elemento de permanência, que é a legitimidade" (Sistema Tributário na Constituição de 1988, 4ª ed., ed. Saraiva, 1992, p. 11/13).

23 O XIII Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária aprovou a seguinte conceituação: "Elidir é evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento de tributo, por atos ou omissões

em que a carga tributária é maior, instalando-se em outro em que a carga tributária é menor, a escolha, dentro do planejamento tributário, que detectou o Estado em que tal benefício ocorreria, não é ilegal, nem imoral. Ao procurar uma carga tributária menor, ganha a empresa maior competitividade, mormente num país em que ela é de 31% do PIB — a mais elevada dos países em desenvolvimento — sem que tenham os administrados o retorno em serviços públicos do que pagam em tributos, ao contrário dos EUA, em que a carga é de 33%, mas o retorno fantasticamente maior.

O que irá caracterizar ou não o ferimento ao princípio da moralidade, é saber se tal planejamento feriu ou não a lei e se foi ou não realizado com meios incorretos, ilegais ou ilegítimos.

A resposta, portanto, é de que não fere o princípio da moralidade, sempre que não ferir a lei, visto que pode sempre o contribuinte optar pela forma menos onerosa de tributação[24].

Se, todavia, o contribuinte, não por força de uma política desregrada do Governo, utilizar-se de métodos fraudulentos para não pagar tributos, à evidência, seu comportamento será condenável, ferindo a moralidade e deverá ser punido com o instrumental disponível à Administração Pública.

São Paulo, Março de 1996.

Ives Gandra da Silva Martins

Professor Emérito a Universidade Mackenzie