

## Introdução

O grande dilema do direito tributário é como encontrar o equilíbrio entre os interesses arrecadatórios fiscais e a proteção dos contribuintes. Tal questão está intrinsecamente vinculada aos direitos humanos e aos limites dos poderes soberanos estatais de tributar (BRZEZINSKI, 2009, p. 17):

O conceito de direitos do contribuinte e sua proteção está intimamente relacionada com a noção de direitos humanos. [...]

A noção de direitos humanos é um conceito muito mais ampla do que os direitos dos contribuintes. Mas os direitos humanos, como eles são, devem ser levados em conta como ponto de partida para a análise dos direitos dos contribuintes<sup>1</sup>.

Este é o ponto central da relação entre o Estado e os cidadãos. “Essencialmente, a tributação pode ser vista como um barômetro do equilíbrio desenvolvido entre o Estado e os direitos individuais”<sup>2</sup> (BENTLEY, 2007, p. 1). Contudo, tal discussão ainda é insipiente na seara do direito tributário, ainda que avançada em outros ramos do direito (BECHO, 2009, p. 93; FREEDMAN e VELLA, p. 2011, p. 79; SCHWARZ, 2009, p. 406-7; WAINCYMER, 1997, p. 304-5).

Tendo em vista que “não existe uma definição geralmente aceita de direitos dos contribuintes, [...] surge uma questão de que direitos devem ou podem ser protegidos”<sup>3</sup> (BRZEZINSKI, 2009, p. 18-9). Essa questão se torna ainda mais evidente, quando se discutem os limites da discricionariedade administrativa no âmbito do Direito Tributário.

Muitos países adotam um estatuto do contribuinte, inclusive com acento constitucional. “Muitas dessas constituições contêm uma declaração de direitos, e os preceitos dessa declaração de direitos são aplicáveis para proteger os direitos dos contribuintes” (BAKER, 2009, p. 130.)<sup>4</sup>.

É assim que, no Brasil, a Constituição Federal de 1988, na tradição dos textos constitucionais anteriores, concentra inúmeras limitações ao poder de tributar, relacionados aos direitos e garantias de primeira geração, com uma superabundância de princípios e valores

---

<sup>1</sup> “The concept of taxpayer's rights and their protection is closely related to the notion of human rights. [...] the notion of human rights is a much broader concept than taxpayers' rights. But human rights as they are should be taken into account as a starting point for the analysis of taxpayers' rights”. (Tradução do autor).

<sup>2</sup> “Essentially taxation can be seen as a barometer of the developing balance between state and individual rights”. (Tradução do autor).

<sup>3</sup> “[...] there is no generally accepted definition of taxpayer's rights, [...] a question arises what rights should or can be protected”. (Tradução do autor).

<sup>4</sup> “[...] since taxation is administered at a national level, for many countries the primary protection exists under the national constitution. Many of these constitutions contain a bill of rights, and the provisions in that bill of rights are applicable to protect the rights of taxpayers”. (Tradução do autor).

(legalidade, propriedade, isonomia, irretroatividade, por exemplo), e também regras tributárias gerais e até específicas de alguns tributos minuciosamente regulados pelo legislador constitucional. Se, por um lado, essa proteção traz uma série de garantias relevantes ao contribuinte, por outro, engessa o sistema, especialmente quanto à repactuação das repartição de rendas constitucionais (BALEEIRO, 2001, p. 1-2; FOLLONI, 2012, p. 11-12).

Contudo, como alerta TORRES, a doutrina positivista brasileira reduz a questão dos direitos fundamentais a aspectos periféricos e superficiais (2005, p. 41). E o Supremo Tribunal Federal comumente assume essa postura, ao tratar das limitações constitucionais ao poder de tributar (liberdade, propriedade e igualdade) como proteções meramente formais, desvinculadas dos direitos humanos (SCAFF, 2005, p. 1), não raramente esquecendo de outros direitos e garantias de igual valor constitucional, conducentes a garantias materiais de direitos fundamentais (FOLLONI, 2012, p. 20-1).

Nesse sentido, o constitucionalismo tradicional se limita a criar um sistema de limitações formais ao poder de tributar, sob o aspecto de legitimação democrática da produção normativa, baseada no princípio da legalidade, e pela proteção mínima do contribuinte contra os excessos do Estado (do ponto de vista da intensidade e finalidade) consubstanciado nas limitações ao poder de tributar. Por outro lado, no constitucionalismo contemporâneo, ao lado das liberdades formais (das quais não se descuida), preocupa-se com liberdades materiais, consubstanciadas em garantir outros princípios, como dignidade da pessoa humana, justiça fiscal, capacidade contributiva, função social da propriedade, desenvolvimento sustentável, dentre outros, que vinculam não apenas o Poder Legislativo, como também o Poder Executivo (FOLLONI, 2012, p. 13-21).

Em relação à discricionariedade administrativa, é importante discuti-la desse ponto de vista “neoconstitucional” de limitação das liberdades formais e materiais.

É rotineiro que a lei deixe certa margem de liberdade ao administrador para agir. O agente público, diante das possibilidades existentes na lei, utiliza a sua competência regulamentar (no caso geral) ou escolhe entre opções existentes (na decisão do caso concreto) para reduzir essas alternativas, autolimitando-se ou limitando as atividades dos administrados (GASPARINI, 1982, p. 23; MELLO, 2001, p. 58; ROSENBLATT, 2009, p. 37).

As normas tributárias, inevitavelmente, por conta da própria linguagem do direito, conferem um certo grau de discricionariedade às autoridades fiscais. No entanto,

[...] a expressão discricionariedade ser raramente, ou nunca, utilizada na legislação tributária. O elemento discricionário encontra sua expressão em termos que

expressa ou por implicação necessária conferem ou permitem às autoridades da Receita liberdade para fazer uma escolha (OROW, 2000, p. 201-6).<sup>5</sup>

A discricionariedade pode ser uma faculdade legal efetiva para combater fraudes (evasão fiscal) e abusos (elisão fiscal ilícita), mas impõe riscos aos contribuintes de tratamento injusto, discriminatório e arbitrário. Tais riscos são maiores quando se considera que múltiplos agentes fiscais, com diferentes formações e experiências, aplicam as normas jurídico-tributárias. “[...] normas que conferem poderes discricionários em termos amplos podem ser, nas mãos erradas, instrumentos de opressão”<sup>6</sup> (OROW, 2000, p. 198-201).

Trata-se de uma questão polêmica no direito tributário, sobretudo em países como o Brasil, onde maiores poderes conferidos a autoridades fiscais pode ser uma medida inadequada diante de instituições democráticas ainda em fase de consolidação e da endêmica corrupção (FREEDMAN, 2011, p. 368).

Porém, a segurança jurídica não é necessariamente obtida por meio de normas vinculadas estabelecidas nas leis, em um sistema detalhado e compreensivo (WALPOLE e EVANS, 2011, p. 6; ROSENBLATT, 2009, p. 243). Trata-se de um mito ou ficção jurídica. A discricionariedade é inerente ao Direito, inclusive ao Tributário, fundamental para a tomada de decisões e não pode ser eliminada, embora possa ser limitada por garantias adequadas.

Discricionariedade, como o buraco em uma rosquinha, não existe, exceto como uma área deixada aberta por uma limitação circundante. Por conseguinte, é um conceito relativo. Sempre faz sentido perguntar: “discricionariedade de acordo com que parâmetros? Ou “discricionariedade de que autoridade?” (DWORKIN, 1978, p. 31)<sup>7</sup>.

Destarte, a discricionariedade é uma questão de grau (DOURADO, 2011, p. 201-11). Diante disso, são essenciais as garantias formais dadas ao contribuinte (TORRES, 2005, p. 9-11; FREEDMAN, 2011, p. 692; BRAITHWAITE, 2003, p. 1-2), para que este exerça o seus direitos fundamentais de informação e de defesa. Cumpre, ainda, exigir-se decisões fundamentadas e a aplicação consistente, justa e imparcial da legislação tributária.

---

<sup>5</sup> “[...] the expression discretion is rarely, if ever, used in taxation legislation. The discretionary element finds its expression in terms which expressly or by necessary implication confer or permit the Revenue authorities freedom to make a choice”. (Tradução do autor).

<sup>6</sup> “[...] rules which grant discretionary powers in broad terms may, in the wrong hands, be an instrument of oppression”. (Tradução do autor).

<sup>7</sup> “Discretion, like the hole in a doughnut, does not exist except as an area left open by a surrounding belt of restriction. It is therefore a relative concept. It always makes sense to ask, ‘Discretion under which standards?’ or ‘Discretion as to which authority?’”. (Tradução do autor).

Além disso, defende o presente artigo, é importante, que esses atos administrativos, mesmo dotados de certo grau de discricionariedade, sejam promotoras de liberdades materiais, consubstanciadas em direitos de segunda e terceira gerações.

### **1. A discricionariedade administrativa como instituto inerente ao direito tributário**

O Direito Tributário é fortemente submetido ao princípio constitucional da legalidade (artigo 5º, inciso II, e 150, inciso I, do texto constitucional). Desse princípio decorreria a tipicidade tributária, princípio implícito do direito tributário, o qual importa em uma exigência de determinação legal, que afastaria toda a indeterminação conceitual.

Segundo Alberto Xavier (2001, p. 28), por meio da tipicidade, a lei tributária deve ser dotada de: (i) casuísmo, de modo que a lei deve ser estrita e prever o tributo de forma minuciosa, com a vedação de cláusulas gerais; (ii) exclusividade, pela qual a lei não pode delegar ou conter normas de reenvio a atos de nível inferior; (iii) clareza e precisão, coibindo-se a utilização de conceitos indeterminados e a discricionariedade; e (iv) expressa, excluindo a possibilidade de analogia.

Ademais, em matéria tributária, nos termos do artigo 3º e 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, a atividade administrativa é plenamente vinculada, sendo reduzida a aceitação da discricionariedade administrativa, no que tange ao lançamento tributário. Nesse contexto, busca-se estabelecer as condições de maneira objetiva, rechaçando-se condições genéricas e excessivamente abrangentes, sob o risco de tornar uma atividade tributária vinculada (às condições e limites estabelecidos em lei) em atividade normativa discricionária (MACHADO, 2001, p. 48-9).

Pretende-se excluir, por meio da tipicidade tributária, qualquer margem de decisão por parte da Administração Pública, além da competência do juiz decidir, nessas matérias, por meio de analogia (NABAIS, 1998, p. 354-5).

Ocorre que a discricionariedade é uma nota característica da própria função normativa regulamentar, assim como própria execução da lei (GASPARINI, 1982, p. 24; ENTERRÍA e FERNANDEZ, 2002, p. 202-3; ROSENBLATT, 2009, p. 73-160). Com efeito, a aplicação da lei, não raro, confere à Administração Pública uma margem de escolhas entre alternativas possíveis.

A discricionariedade surge quando o Legislador, ao editar a lei, o faz de forma que esta reclama uma complementação normativa, de maneira implícita ou explícita (JUSTEN FILHO, 2002, p.516-7). Ao regulamentar e aplicar a lei, a Administração Pública interpreta a

norma legal e as suas possíveis soluções e, em seguida, escolhe uma das opções existentes na lei (CARRAZZA, 1981, p. 136).

Ao se reconhecer a discricionariedade administrativa como inerente ao Direito Tributário, não se está negando o Estado de Direito, pois “com ele pretende o legislador que a administração disponha de um espaço de actuação possibilitador de escolhas e decisões responsáveis” (CANOTILHO, 1999, p.681). Nesse contexto, cumpre observar que discricionariedade e arbitrariedade não se confundem:

A Constituição privilegia o princípio da legalidade, exigindo a existência de uma lei inaugural, que cria os direitos e obrigações e estabeleça limites às condutas permitidas, proibidas ou obrigatórias. A partir dessa regulação, a Administração passa a exercer a competência regulamentar, dotada de discricionariedade, que não se confunde com arbitrariedade, para dar a melhor solução aos casos concretos, visando ao interesse comum. (ROSENBLATT, 2009, 95).

É importante destacar que, por um lado, a lei é forma de controle e redução da discricionariedade administrativa ao estabelecer parâmetros, condições, pressupostos e requisitos a serem utilizados no ato decisório de execução legal (predeterminação heterovinculativa). Por outro, o próprio Poder Executivo se autolimita (predeterminação autovinculativa), quando da edição de seus regulamentos e normas infra-regulamentares, condicionando o exercício dessa discricionariedade administrativa pelos órgãos da Administração Pública, por meio da redução das opções de aplicação da lei pelos agentes tributários (OTERO, 2003, p. 850-3).

Em todo caso, os atos normativos e administrativos tributários, ainda que dotados de certa margem de discricionariedade, devem ser exercidos de acordo com a legalidade. Além disso, eles devem garantir a igualdade ou isonomia tributárias, evitando-se favorecimentos, discriminações ou perseguições e, para tanto, devem garantir que não sejam proferidas decisões conflitantes e assegurar, assim, a aplicação uniforme da lei tributária a todos os contribuintes que se encontrem em situação semelhante.

## **2. Discricionariedade e outros institutos afins: conceitos indeterminados, cláusulas gerais e normas legais em branco**

A discricionariedade não se confunde com outros institutos afins, como os conceitos jurídicos indeterminados, as cláusulas gerais e as normas legais em branco, embora a distinção entre eles não seja tarefa das mais fáceis.

Na discricionariedade, a lei confere à autoridade administrativa, de forma expressa ou tácita, a liberdade de eleição entre alternativas diferentes, baseadas em critérios não necessariamente previstos na lei e até extrajurídicos a juízo da Administração, inclusive contando com conceitos jurídicos indeterminados, como “oportunidade” e “conveniência”, por exemplo (GRAU, 2003, p. 204-7).

Comumente, a doutrina se refere à discricionariedade técnica, no sentido de atos administrativos voltados ao detalhamento da lei, no que envolve termos técnicos, científicos ou empíricos constantes dos pressupostos de fato da lei (CLÈVE, 2000, p. 298-9; FALCÃO, 2002, p. 61-2). Porém, a definição do que seja técnico é subjetivo e, tanto como o Poder Executivo, também o próprio Poder Legislativo e até o Poder Judiciário podem se utilizar de *experts* para colaborar com assuntos técnicos que desconheçam (GRAU, 2003, p. 241-5).

É importante esclarecer que os denominados conceitos técnicos ou científicos são um problema de aplicação da norma jurídica, isto é, de determinação normativa, e não de discricionariedade, que importa em apreciação e eleição entre alternativas (FACIO e WHITELAW, 2000, p. 78).

No Direito Tributário, Alberto Xavier (2001, p. 28) entende que os conceitos indeterminados são o resultado da utilização de expressões vagas ou ambíguas, ou falta de clareza da lei, e que confere à Administração tributária, na prática, uma liberdade de valorações e gradação do caso concreto. Porém, o conceito jurídico indeterminado não se identifica com a discricionariedade, porque nem sempre oferece apenas uma opção ao aplicador; eles exigem apenas a sua determinação e não a escolha entre diferentes alternativas. Por exemplo, ao decidir se há ou não “boa-fé”, um conceito indeterminado, há apenas uma opção possível, não cabendo gradações ou valorações no caso concreto (GRAU, 2003, p. 203; OLIVEIRA, 1997, p. 112).

Há inúmeros exemplos de conceitos jurídicos indeterminados empregados pelo legislador tributário. É o caso da legislação do Imposto de Renda, que se utiliza de expressões como “despesas razoáveis”, “gastos incompatíveis” e “despesas necessárias”, dentre outras (OLIVEIRA, 1997, p. 114). No Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, há também inúmeros conceitos indeterminados, que são usados como forma de abrandar a taxatividade da lista de serviços prevista em lei complementar, via interpretação extensiva, a exemplo dos termos “serviços congêneres” e “serviços correlatos” (COSTA, 2006, p. 43-7).

A cláusula geral decorre da lacuna na lei tributária, a qual não permite a sua aplicação, sem uma regulamentação integrativa. É mister atentar para o fato de que há lacunas em qualquer espécie de normas, inclusive nas próprias normas infra legais (NABAIS, 1998, p.

377). Não raro, essas cláusulas são aplicadas de modo consciente, para dotar a Administração tributária de maior flexibilidade ou maleabilidade para adaptar a norma ao caso concreto, embora possa importar em riscos à segurança, previsibilidade, igualdade jurídicas (OTERO, 2003, p. 893).

E as normas legais em branco são aquelas cuja incompletude do conteúdo remetem à regulamentação. “Se é da lei que resultam tais normas de previsão “incompleta”, é também nessa mesma lei que a Administração Pública encontra a norma permissiva do exercício da respectiva tarefa de determinação e densificação” (OTERO, 2003, p. 893-9). Trata-se de instrumento comumente utilizado no direito penal, em que a lei possui uma sanção determinada, mas o tipo é formulado como uma proibição genérica, para ser completado por norma inferior.

A adoção de cláusulas gerais é uma técnica legislativa válida e moderna para facilitar a adequação da legislação às novas demandas sociais. Naturalmente que não podem ser abusivamente utilizadas, a ponto de importar uma desqualificação dos preceitos constitucionais, ampliando os poderes da Administração Pública na sua atividade fiscal, gerando uma intolerável segurança jurídica. Dispor através de cláusulas gerais não significa, apenas por isso, dar um cheque em branco para o intérprete: apenas importa um maior elastério semântico, tornando menos amarrada a atividade do aplicador da norma. (COSTA, 2006, p. 40-3).

A utilização de conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais e normas legais em branco, é uma tendência também no Direito Tributário (OLIVEIRA, 1997, p. 110-1; COSTA, 2006, p. 40-6). Trata-se, assim como a discricionariedade, de algo que a legalidade e tipicidade tributárias não podem evitar, diante da própria “ambiguidade da linguagem do direito tributário” (TORRES, 1998, p. 98). É uma realidade empírica e com amparo no ordenamento jurídico, e que a doutrina tributária não pode simplesmente negar a sua existência, sob pena de descompasso entre o discurso e os fatos.

Embora sejam figuras afins, mas distintas da discricionariedade, o importante é que, em qualquer delas (conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais e normas em branco) sejam promovidos e garantidos os direitos individuais, sem qualquer desvio de poder ou de finalidade. Conforme será abordado mais adiante, algumas garantias podem ser desenvolvidas, para adequar a discricionariedade inerente ao Direito Tributário (e a qualquer ramo do Direito Público) aos ditames do Estado de Direito.

### **3. Proteções formais e materiais ao contribuinte ao exercício arbitrário da discricionariedade administrativa na seara tributária**

A discricionariedade administrativa traz consigo uma preocupação em relação à segurança jurídica. Com isso, há uma tendência do contribuinte, no mundo todo, a exigir uma série de garantias formais e materiais de proteções individuais que preservem o império da lei, e limitem o poder de tributar do Estado e promovam as liberdades materiais.

Dentre essas garantias, destacam-se a necessidade de consolidação da legislação tributária, da elaboração e publicação de um repertório de decisões de órgãos de julgamento administrativo, e a ampliação e evolução do sistema de consultas fiscais (GRAEME, 1997, p. 32-9). Esses instrumentos são cruciais nos sistemas tributários modernos para uniformizar a interpretação oficial e a aplicação das regras fiscais.

O problema é que essas regras administrativas podem ser, a depender do sistema, mais ou menos formais, publicadas ou não, vinculantes ou não (dos contribuintes, e um lado, e das autoridades administrativas, de outro lado), com efeitos gerais (*erga omnes*) ou particulares (*inter pars*). Ademais, cumpre observar que a imposição de regulamentos detalhados podem retirar o caráter geral da lei (OROW, 2000, p. 225-9). *A contrario sensu*, podem criar oportunidades que aumentem a discricionariedade atribuída às autoridades fiscais, ampliando os riscos de discriminação e favorecimentos (SCHWARZ, 2009, p. 309-10). Acima disso, podem ampliar a judicialização dos conflitos tributários, como resultado de uma legislação mais volumosa e complexa (ROSENBLATT, 2015, p. 73-160).

No ordenamento jurídico brasileiro, é prevista a consolidação das leis tributárias pela Administração Pública federal, estadual e municipal (artigo 212 do CTN), embora, não raro, os regulamentos de consolidação introduzam dispositivos não constantes dos diplomas consolidados, o que origina novos conflitos.

A divulgação das decisões administrativas, em sede da chamada indevidamente “jurisdição administrativa” (já que não detém o poder de jurisdição), é também uma forma de reduzir a discricionariedade. Isto porque é através da transparência que se verifica a uniformidade das decisões prolatadas por agentes ou órgãos diferentes, como modo de garantir a isonomia tributária nos casos concretos.

No entanto, esses processos administrativos, muitas vezes, contém dados sigilosos dos contribuinte e não podem, ou não deveriam, vir a domínio público. Uma alternativa, utilizada em vários países, é a publicação de ementas ou extratos de julgamentos, com a omissão de informações particulares e o destaque dos fundamentos jurídicos. O problema é

que, muitas vezes, as questões de fato são essenciais como denominador comum de comparabilidade entre decisões diferentes.

As consultas fiscais são normalmente custosas aos cofres públicos, que deverão manter um corpo de funcionários especializados para atender a demanda dos particulares, ao mesmo tempo em que não se podem constituir em uma consultoria jurídica ou contábil dos contribuintes. Elas geralmente não vinculam a Administração Tributária e suas soluções são geralmente demoradas.

Em países onde há uma grande discussão acerca da colaboração entre Fisco e contribuinte, como a Austrália, as soluções de consulta são restritas aos contribuintes e fatos nela descritas, salvo se posteriormente publicadas com caráter normativo. O sistema de consultas no Reino Unido também é bastante restrito a situações específicas, e sem caráter vinculante ao Fisco.

Já no Brasil, o Código Tributário Nacional – CTN prevê as soluções de consultas como normas complementares das leis, dos tratados e dos decretos tributários (no seu artigo 100), as quais só produzem efeitos para os consulentes, mas não à Administração. O parágrafo único desse artigo 100 do CTN prevê que, se estiver incorreta a solução, o contribuinte (de boa-fé) deverá pagar o tributo devido, embora sem multa, juros ou mesmo correção monetária. No curso da consulta, também não serão adotadas medidas coercitivas de cobrança do tributo objeto de questionamento administrativo.

Uma garantia importante quanto ao exercício arbitrário da discricionariedade administrativa pela autoridade fiscal é a possibilidade de controle judicial (WALPOLE e EVANS, 2011, p. 7; DOURADO, 2011, p. 31-1; TORRES, 2005, p. 25-33). Embora esse controle seja limitado – já que não se espera que o juízo subjetivo do administrador seja substituído pelo juízo subjetivo dos tribunais<sup>8</sup> –, princípios podem ser desenvolvidos para restringir e deter injustiças e discriminação, bem como a discricionariedade *ultra vires*, de modo a mantê-la dentro dos critérios legais (OROW, 2000, p. 200-5).

Ao garantir o império da lei, deve-se assegurar um Poder Judiciário independente e imparcial, controle amplo de legalidade e constitucionalidade, a duração razoável do processo, o ônus da prova e a presunção de inocência (BENTLEY, 2009, capítulo 6, II).

Além disso, o controle judicial, cada vez dotado de maior ativismo (não raro, bastante criticável), tende a buscar garantir liberdades materiais de dignidade da pessoa

---

<sup>8</sup> “Atribuir ampla discricção a uma corte não é uma melhoria do que atribuí-la a um funcionário executive” (WALKER, 2004, p. 3). “[...] vesting a wide discretion in a court is no great improvement on vesting it in an executive official”. (Tradução do autor).

humana (muitas vezes traduzido na ideia de “mínimo existencial”), da função social da propriedade, e na efetivação das imunidades e valores constitucionais. É uma mudança gradual importante de paradigma do constitucionalismo contemporâneo.

Garantias contra a penalização das condutas tributárias também são primordiais, seja do ponto de vista das sanções administrativas e tributárias, como da criminalização das condutas (FRASER, 2008, p. 139-46). Trata-se de um ponto que tanto se vincula às garantias formais, como às materiais, voltada a uma maior legitimação democrática da atividade financeira e tributária do Estado.

O direito tributário normalmente levanta questões de ordem moral: “nada poderia ser mais mundano do que tributos, mas eles proporcionam um ambiente perfeito para a constante argumentação moral e possível progresso moral”<sup>9</sup> (MURPHY e NAGEL, 2002, p. 188). As condutas tributárias ilícitas podem levar a uma redução das receitas públicas, assim como mover o ônus tributário para aqueles que pagam a sua parcela de tributos diligentemente. No entanto, ninguém paga tributo por questões morais. Ninguém gosta de pagar tributos. As pessoas minimizam sua carga tributária quando e como podem, mas se ressentem quando outros o fazem. Nesse contexto, as penalidades variam de país para país e dependem de fatores culturais e da moralidade tributária (ROSENBLATT, 2015, p. 169-185).

As penalidades tem um efeito *in terrorem* sobre os contribuintes:

Sistema tributários têm apenas um instrumento a sua disposição – medo. Democracias constitucionais, por outro lado, tem muitos, e se baseiam especialmente em inspirar confiança por meio de uma boa governança e integridade no âmbito dos princípios da legalidade e de reconhecimento dos direitos humanos. Os contribuintes são mais propensos a cooperar se o sistema é visto como justo e se os direitos básicos dos contribuintes são claramente definidos e respeitados<sup>10</sup>. (Schwarz, 2009, 318).

Por meio do sistema de penalidades, aumenta-se a percepção do aumento de risco e de redução das vantagens, como uma equação de custo-benefício. Se os riscos forem limitados, os custos razoáveis e os benefícios elevados, então, o sistema está fadado ao insucesso (SANDFORD, 2<sup>a</sup> ed., prelo, capítulo 11).

---

<sup>9</sup> “Nothing could be more mundane than taxes, but they provide a perfect setting for constant moral argument and possible moral progress”. (Tradução do autor).

<sup>10</sup> “Authoritarian systems only have one instrument at their disposal—fear. Constitutional democracies on the other hand have many, and rely particularly on inspiring confidence by good administration and integrity within the framework of the principles of the rule of law and recognition of human rights. Taxpayers are more likely to co-operate if the system is seen to be fair and taxpayers' basic rights are clearly set out and respected”. (Tradução do autor).

Há diferentes formas de violação da lei tributária, desde a ofensa às leis e regulamentos, inadimplemento, elisão fiscal abusiva, evasão fiscal, os quais estão sendo crescentemente punidos civilmente e, não raro, criminalmente (multas, prisão ou ambas).

Quando as normas contém caráter discricionário, as garantias à penalização devem ser maiores. A punição deve ser proporcional e deve considerar o grau de nocividade de uma simples perda de receita a uma conduta desonesta (GUTMANN, 2011, p. 271-3; TROIANELLI, 2010, p. 43-52). Na União Europeia, multas desproporcionais chegam a ser consideradas uma violação a direitos e garantias fundamentais (BAKER, 2010, p. 260).

No Brasil, a jurisprudência mudou recentemente e o Supremo Tribunal Federal já tem admitido discutir a confiscatoriedade de multas tributárias<sup>11</sup>. A concepção de proporcionalidade é cada vez mais parte do constitucionalismo contemporâneo e, por via de consequência, inserida no âmbito dos conflitos tributários.

Por outro lado, penalidades podem aumentar litígios, mais resistência por parte dos transgressores, julgamentos mais longos, custos maiores, etc (RASKOLNIKOV, 2012, p. 704). E elas também podem estimular a corrupção, na medida em que, quanto maior a penalidade, mais compensa o risco de pagar a propina ao agente tributário para não aplicá-la, sobretudo, em países desenvolvidos, nos quais as instituições democráticas e estruturas tributárias ainda estão em consolidação (SANDFORD, 2ª ed., prelo, capítulo 11).

Destarte, o regime de penalidades deve ser considerado em qualquer país, de modo a garantir os direitos individuais e impedir que a discricionariedade se torne mais uma porta para desvios e abusos. O importante é inserir tal debate junto com o aprimoramento das relações Fisco-contribuinte, deixando-se a penalidade para os casos externos em que esse diálogo é infrutífero.

Uma outra preocupação em relação à discricionariedade é quanto aos seus possíveis efeitos retrospectivos, como ocorre com decisões judiciais em matéria tributária com efeitos vinculantes e até modulados. Ainda que se diga que seus efeitos sejam apenas prospectivos (*ex post facto*), porque teriam apenas a função declaratória da lei, na prática, decisões administrativas e tributárias, não raro, alteram as consequências jurídicas das condutas realizadas no passado. Essa possibilidade de aplicação de efeitos retrospectivos é onerosa para o contribuinte e aumenta o grau de complexidade do direito tributário.

É verdade que, para proteger a segurança jurídica e a confiança do contribuinte, muitos ordenamentos jurídicos, como o brasileiro, protegem o direito adquirido, a coisa

---

<sup>11</sup> A esse respeito, vide Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral.

julgada e o ato jurídico perfeito, especialmente em matéria penal. Para instituição e aumento de tributo, também a Constituição Federal do Brasil de 1988 estabelece o princípio da irretroatividade tributária (Artigo 150, inciso III, *a*). Nos países em que não há esse princípio, muitos defendem que ele decorre do direito constitucional à propriedade (BAKER, 2000, p. 225; BAKER, 2010, p. 597; BENTLEY, 2007, capítulo 6, III, C).

A discricionariedade deve ser exercida apenas com efeitos prospectivos, ainda que ela possa beneficiar alguns comportamentos elisivos mais agressivos, ao criar uma janela de oportunidades para o planejamento tributário. O risco de ofender direitos fundamentais do contribuinte é maior quando há a possibilidade de aplicação retroativa da legislação.

As garantias ora discutidas não são exaustivas. São, na verdade, um mínimo de garantias quando se está diante da possibilidade de atuação discricionária por parte de autoridades fiscais. Outros direitos devem ser garantidos e ampliados, por meio de um estatuto de defesa dos contribuintes. Nesse rol, devem ser discutidas garantias para preservar a privacidade, confidencialidade e sigilo – sobretudo diante de informação coletada do contribuinte, de terceiros ou mesmo de outras autoridades fiscais nacionais e estrangeira, por meio de convênios de troca de informações.

Há também que se garantir o direito de inviolabilidade de domicílio e regulamentar as buscas realizadas por autoridades fiscais e policiais. No mesmo toar, deve-se respeitar o direito amplo à informação sobre fatos e consequências advindas, em qualquer estágio, de auditorias, lançamentos, soluções de consultas e processos administrativos e judiciais tributários do contribuinte e terceiros envolvidos.

E, por fim, cumpre seja amplamente discutida a questão da confiscatoriedade e dos limites à tributação excessiva, especialmente considerando a possibilidade de dupla tributação internacional da renda, bem como a penalidades.

#### **4. Conclusões**

A discricionariedade tributária, apesar de todo o discurso conservador no sentido de negar-lhe existência, é uma realidade empírica e decorrência da estrutura de separação dos poderes e da diversidade de fontes normativas. A legalidade tributária e a tipicidade não são um escudo numa guerra contra a discricionariedade, mas instrumentos de balisamento de princípios e critérios a serem seguidos pelo Poder Executivo.

Com efeito, a Administração também deve ser instrumento para preservar outros valores constitucionais, como a dignidade da pessoa humana, o mínimo existencial, a

capacidade contributiva, a justiça fiscal e a eficiência tributária, se importantes garantias forem introduzidas e promovidas.

É verdade que a discricionariedade pode representar altos riscos para o contribuinte, os quais podem ser traduzidos em arbitrariedade, discriminação, injustiça, corrupção e toda sorte de práticas abusivas que tendem a aumentar quando o poder estatal não está vinculado ao império da lei e sujeito a pesos e contra-pesos (*checks and balances*). Destarte, a discricionariedade deve ser exercida, de modo limitado e responsável, dentro de um contexto de compromisso entre Estado e contribuintes. Isto é, o poder tem que ser exercido para garantir um sistema justo para os contribuintes e competitivo para a iniciativa privada.

A discricionariedade traz incertezas ao sistema. Nesse caso, o desafio está em encontrar o equilíbrio entre a proteção da arrecadação tributária, pela Administração Pública, e as garantias formais e materiais dos contribuintes. No entanto, esse nível de maturidade depende de limites claros (ainda que não precisos), de confiança mútua e recursos suficientes para manter uma estrutura tributária que ofereça um serviço administrativo adequado ao contribuinte, com informação e eficiência.

Essas garantias dos contribuintes são decorrências do desenvolvimento da própria noção de direitos humanos. Em ambiente em que se respeitam os direitos humanos e os direitos dos contribuintes, é aquele em que a discricionariedade administrativa é exercida de forma condicionada a respeitá-los. Alguns países já contam com uma espécie de estatuto ou carta de direitos de defesa do contribuinte.

As garantias formais e materiais podem ser muitas e variadas. Elas dependem de cultura, do grau de moralidade tributária, e é um produto do debate político de cada sociedade. O presente artigo não teve qualquer pretensão de produzir uma lista exaustiva de garantias necessárias a condicionar a discricionariedade administrativa, mas apenas de discutir algumas que são básicas em um contexto de constitucionalismo contemporâneo.

Algumas garantias são voltadas à uniformidade, simetria e isonomia. A discricionariedade é condição de auto-limitação das opções postas na lei. Se exercida de forma responsável e seguindo os parâmetros legais, tais juízos podem promover essas garantias. Elas devem ser cuidadosamente exercidas também, para evitar reduzir muito o escopo da lei ou mesmo criar mais espaço para planejamentos tributários abusivos.

A consolidação de regulamentos, a publicação de repertórios de decisões de julgamentos administrativos tributários (ou mesmo a abertura dessas decisões para consultas) e o sistema de consultas tributárias são formas de ampliar essas garantias. Por um lado, essas demandas trazem custos administrativos altos, mas podem ser o preço a pagar para assegurar

direitos fundamentais dos contribuintes. Quanto mais forem centralizados esses poderes em autoridades especializadas e de hierarquia superior da Administração, e à medida em que vincularam as autoridades inferiores, menores são os riscos de injustiças, arbitrariedade e discriminação. Essa é uma dificuldade em países de dimensões continentais e Estados federativos, como Brasil, no entanto.

O acesso ao Judiciário, com tribunais e juízes independentes, julgamentos justos e públicos, é vital para assegurar os direitos dos contribuintes. A ideia não é de substituir a discricionariedade administrativa pelo julgamento subjetivo das cortes, mas a de encontrar um equilíbrio adequado. Nessa seara, o controle judicial da discricionariedade é importante para produzir orientações e padrões para a Administração Pública e para o contribuinte, em uma área sensível como o Direito Tributário.

Ao lado disso, a discricionariedade deve ser limitada a garantias claras acerca de ônus da prova, efeitos prospectivos, e da não-criminalização ou penalização proporcional das condutas tributárias ilícitas.

Todas essas garantias não devem ser utilizadas apenas como limites de primeira geração, vinculadas a uma proteção formal de legimitação normativa, mas como uma forma também de garantir liberdades materiais consubstanciadas no próprio texto constitucional, consoante uma interpretação contemporânea. A discricionariedade precisa ser condicionada por esses limites formais e materiais, negativos e positivos, como forma de não se tornar um instrumento de opressão e corrupção, mas como elemento propulsor de boa governança e adequadas práticas administrativas tendentes a resguardar essa rede de proteções.

O desafio, repita-se, é encontrar o equilíbrio necessário entre a discricionariedade inerente à lei, a defesa da legalidade, e as liberdades materiais e formais dos contribuintes.

## **Bibliografia**

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributary*. 7<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BAKER, Philip. Taxpayers' Charters and a Taxpayers' Charter for Europe. In *W. Nykiel e M. Sek (ed.), Protection of taxpayer's rights: European, international and domestic tax law perspective*. Varsóvia: Kluwer, 2009.

BAKER, Philip. "Taxation and the European Convention on Human Rights". In *British Tax Review*, 2000, n. 4.

BAKER, Philip. "Some recent tax decisions of the European Court of Human Rights". In *European Taxation*, 2010.

BECHO, Renato Lopes. Direitos e Deveres da Administração Tributária à Luz dos Direitos Humanos. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dezembro/2009, n. 171.

BENTLEY, Duncan. *Taxpayers' rights: theory, origin and implementation*. Kluwer, 2007.

BRAITHWAITE, Valerie. *Taxing democracy: understanding tax avoidance and evasion*. Aldershot: Ashgate, 2003, p. 1-2.

BRZEZINSKI, Borgumil. Taxpayers' Rights: Some Theoretical Issues. In *W. Nykiel, M. Sek (ed.), Protection of taxpayer's rights: European, international and domestic tax law perspective*. Varsóvia, Kluwer, 2009.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 1999.

CARRAZZA, Roque Antônio. *O regulamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1981.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Atividade legislativa do poder executivo*. 2ª ed. São Paulo: RT, 2000.

COSTA, Adriano Soares da. Breves notas sobre a LC 116/2003 e as cláusulas gerais: os limites da taxatividade. In: *ISS*. Ives Gandra da Silva Martins e Marcelo Magalhães Peixoto (org.), 1ª ed., Curitiba: Juruá, 2006, p. 43-7.

DOURADO, Ana Paula. The Delicate Balance: Revenue Authority Discretions and the Rule of Law – Some Thoughts in ta Legal Theory and Comparative Perspectives. In *C. Evans, J. Freedman e R. Krever (ed.), The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD, 2011, p. 201-11.

DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. Londres: Duckworith, 1978, p. 31.

ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de derecho administrativo*. Madri: Civitas Editorial, 2002.

FOLLONI, André. Direitos Fundamentais, Dignidade e Sustentabilidade no Constitucionalismo Contemporâneo: e o Direito Tributário com Isso? In: *ÁVILA, Humberto (org.), Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 11-34.

FACIO, Carlos Peirano; WHITELAW, Jame A. Protección constitucional de los contribuyentes en Uruguay. In: *Protección constitucional de los contribuyentes*. Organizado por Rubens O. Asorey. Madri: Marcial Pons, 2000.

FALCÃO, Amílcar. *Fato gerador da obrigação tributária*. Atualizado por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

FRASER, Ross. "Aggressive tax behaviour' and corporate social responsibility: A response". In J. Freedman (ed), *Beyond boundaries: developing approaches to tax avoidance and tax risk management* (Oxford: CBT, 2008).

FREEDMAN, Judith. Responsive Regulation, Risk and Rules: Applying the Theory to Tax Practice. In *UBC Law Review* v. 44, n. 3, 2011, p. 368.

FREEDMAN, Judith, e VELLA, John. HMRC's Management of the U.K. Tax System: The Boundaries of Legitimate Discretion. In C. Evans, J. Freedman e R. Krever (ed.), *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD, 2011.

GASPARINI, Diógenes. *Poder regulamentar*. 2ª ed, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

Graeme S. Cooper. *Tax avoidance and the rule of law*. Amsterdam: IBFD, 1997.

GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003.

GURMANN, Daniel. "Towards a "Criminalization" of Tax Law: The French Approach" In *European Taxation*, 2011, n. 51, v. 7.

JUSTEN FILHO, Marçal. *O direito das agências reguladoras independentes*. São Paulo: Dialética, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2001. Pp. 48-9.

MELLO, Vanessa Vieira de. *Regime jurídico da competência regulamentar*. São Paulo: Dialética, 2001.

MURPHY, Liam B., e NAGEL, Thomas., *The myth of ownership: taxes and justice*. Oxford: OUP, 2002.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Legalidade tributária – o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta. In: *Revista de direito tributário*, n. 70, São Paulo: Malheiros, 1997.

OROW, Nabil. *General anti-avoidance rules: a comparative international analysis*. Bristol: Jordans, 2000, p. 201-6.

OTERO, Paulo. *Legalidade e administração pública*. O sentido da vinculação administrativa à juridicidade. Coimbra: Almedina, 2003.

SANDFORD, Cedric T. *Why tax systems differ: a comparative study of the political economy of taxation*. Bath, 2000, 2ª ed., no prelo.

SCAFF, Fernando Facury. Reserva do Possível, Mínimo Existencial e Direitos Humanos. In. *Interesse Público - IP*. Belo Horizonte, ano 7, n. 32, jul./ago. 2005.

SCHWARZ, Jonathan. *Rights and powers: protecting the legitimate interests of taxpayers*. In *British Tax Review*, n. 3, 2009.

RASKOLNIKOV, Alex. "Revealing Choices: Using Taxpayer Choice to Target Tax Enforcement". In *Columbia Law Review*, 2009.

ROSENBLATT, Paulo. *Competência regulamentar no direito tributário brasileiro: legalidade, delegações legislativas e controle judicial*. São Paulo: MP Ed., 2009.

ROSENBLATT, Paulo. *General Anti-avoidance Rules for Major Developing Countries*. Holanda: Kluwer Law International, 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 5<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário. Os direitos Humanos a Tributação: Imunidade e Isonomia*. 3. ed., v. III, Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. In *REDAE*, 2005, disponível em: [www.direitodoestado.com.br](http://www.direitodoestado.com.br), acesso em: 31/03/2011, p. 9-11.

TROIANELLI, Gabriel L. "Planejamento Tributário e a Multa Qualificada". In *Revista Dialética de Direito Tributário*, 2010, n. 179.

WAINCYMER, Jeffrey. The Australian tax avoidance experience and responses: a critical review. In *G. S. Cooper (ed.), Tax avoidance and the rule of law*. Amsterdam: IBFD, 1997.

WALPOLE, Michael e EVANS, Chris. The Delicate Balance: Revenue Authority Discretions and the Rule of Law in Australia. In *C. Evans, J. Freedman e R. Kreever (ed.), The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD, 2011.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 28, nota 14.