

20
25

COORDENADORES

Hugo de Brito
Machado Segundo

Schubert de
Farias Machado

Álisson José Maia **Melo**

Antônio de Pádua Marinho **Monte**

Antônio Gilson Aragão de **Carvalho**

Benedito **Gonçalves**

Bruno Nogueira **Rebouças**

Camile Sabino Bezerra **Corrêa**

David Montezuma **Monteiro**

Elba Suéllen Silva **Oliveira**

Fredy José Gomes de **Albuquerque**

Heleno Taveira **Tôrres**

Hugo de Brito **Machado Segundo**

Ítalo Farias **Pontes**

Ives Gandra da Silva **Martins**

José Eduardo Soares de **Melo**

Lara Ramos de Brito **Machado**

Letícia Soares **Machado**

Líslie de Pontes Lima **Lopes**

Márcio Severo **Marques**

Nícolas Monteiro **Pontes**

Paulo **Rosenblatt**

Ricardo Mariz de **Oliveira**

Sacha Calmon Navarro **Coêlho**

Schubert de Farias **Machado**

Victor Hugo **Mota**

O DIREITO COMO LIMITE AO PODER DE TRIBUTAR

Estudos em Homenagem ao
Hugo de Brito Machado

ICET INSTITUTO
CEARENSE
DE ESTUDOS
TRIBUTÁRIOS

EDITORIA
FOCO

Você está recebendo, **GRATUITAMENTE**, um fragmento da obra da **Editora Foco**, para dar início aos seus estudos e conhecer um pouco mais do nosso trabalho e o de nossos autores.

É bom frisar que tal parte não representa a totalidade da obra ou da disciplina. É apenas uma amostra!

A obra, em sua totalidade, poderá ser adquirida no site da **Editora Foco**:

www.editorafoco.com.br

Bons estudos!

Editora Foco



Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) de acordo com ISBD

D598

O direito como limite ao poder de tributar / Álisson José Maia Melo ... [et al.] ; coordenado por Hugo de Brito Machado Segundo, Schubert de Farias Machado. - 1. ed. - Indaiatuba, SP : Editora Foco, 2025.

420 p. ; 17cm x 24cm.

Inclui bibliografia e índice.

ISBN: 978-65-6120-271-8

1. Direito. I. Melo, Álisson José Maia. II. Monte, Antônio de Pádua Marinho. III. Carvalho, Antônio Gilson Aragão de. IV. Gonçalves, Benedito. V. Rebouças, Bruno Nogueira. VI. Corrêa, Camile Sabino Bezerra. VII. Monteiro, David Montezuma. VIII. Oliveira, Elba Suéllen Silva. IX. Albuquerque, Fredy José Gomes de. X. Tórres, Heleno Taveira. XI. Segundo, Hugo de Brito Machado. XII. Pontes, Ítalo Farias. XIII. Martins, Ives Gandra da Silva. XIV. Melo, José Eduardo Soares de. XV. Machado, Lara Ramos de Brito. XVI. Machado, Letícia Soares. XVII. Lopes, Lísleie de Pontes Lima. XVIII. Marques, Márcio Severo. XIX. Pontes, Nicolás Monteiro. XX. Rosenblatt, Paulo. XXI. Oliveira, Ricardo Mariz de. XXII. Coêlho, Sacha Calmon Navarro. XXIII. Machado, Schubert de Farias. XXIV. Mota, Victor Hugo. XXV. Título.

2025-434

CDD 340 CDU 34

Elaborado por Vagner Rodolfo da Silva - CRB-8/9410

Índices para Catálogo Sistemático:

1. Direito 340
2. Direito 34

C O O R D E N A D O R E S

Hugo de Brito
Machado Segundo

Schubert de
Farias Machado

Álisson José Maia **Melo**

Antônio de Pádua Marinho **Monte**

Antônio Gilson Aragão de **Carvalho**

Benedito **Gonçalves**

Bruno Nogueira **Rebouças**

Camile Sabino Bezerra **Corrêa**

David Montezuma **Monteiro**

Elba Suéllen Silva **Oliveira**

Fredy José Gomes de **Albuquerque**

Heleno Taveira **Tôrres**

Hugo de Brito **Machado Segundo**

Ítalo Farias **Pontes**

Ives Gandra da Silva **Martins**

José Eduardo Soares de **Melo**

Lara Ramos de Brito **Machado**

Letícia Soares **Machado**

Líslie de Pontes Lima **Lopes**

Márcio Severo **Marques**

Nícolas Monteiro **Pontes**

Paulo **Rosenblatt**

Ricardo Mariz de **Oliveira**

Sacha Calmon Navarro **Coêlho**

Schubert de Farias **Machado**

Victor Hugo **Mota**

O DIREITO COMO LIMITE AO PODER DE TRIBUTAR

Estudos em Homenagem ao
Hugo de Brito Machado

2025 © Editora Foco

Coordenadores: Hugo de Brito Machado Segundo e Schubert de Farias Machado

Autores: Állisson José Maia Melo, Antônio de Pádua Marinho Monte, Antônio Gilson Aragão de Carvalho, Benedito Gonçalves, Bruno Nogueira Rebouças, Camile Sabino Bezerra Corrêa, David Montezuma Monteiro, Elba Suéllen Silva Oliveira, Fredy José Gomes de Albuquerque, Heleno Taveira Tôres, Hugo de Brito Machado Segundo, Ítalo Farias Pontes, Ives Gandra da Silva Martins, José Eduardo Soares de Melo, Lara Ramos de Brito Machado, Letícia Soares Machado, Lislie de Pontes Lima Lopes, Márcio Severo Marques, Nicolás Monteiro Pontes, Paulo Rosenblatt, Ricardo Mariz de Oliveira, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Schubert de Farias Machado e Victor Hugo Mota

Diretor Acadêmico: Leonardo Pereira

Editor: Roberta Densa

Coordenadora Editorial: Paula Morishita

Revisora Sênior: Georgia Renata Dias

Capa Criação: Leonardo Hermano

Diagramação: Ladislau Lima e Aparecida Lima

Impressão miolo e capa: META BRASIL

DIREITOS AUTORAIS: É proibida a reprodução parcial ou total desta publicação, por qualquer forma ou meio, sem a prévia autorização da Editora FOCO, com exceção do teor das questões de concursos públicos que, por serem atos oficiais, não são protegidas como Direitos Autorais, na forma do Artigo 8º, IV, da Lei 9.610/1998. Referida vedação se estende às características gráficas da obra e sua editoração. A punição para a violação dos Direitos Autorais é crime previsto no Artigo 184 do Código Penal e as sanções civis às violações dos Direitos Autorais estão previstas nos Artigos 101 a 110 da Lei 9.610/1998. Os comentários das questões são de responsabilidade dos autores.

NOTAS DA EDITORA:

Atualizações e erratas: A presente obra é vendida como está, atualizada até a data do seu fechamento, informação que consta na página II do livro. Havendo a publicação de legislação de suma relevância, a editora, de forma discricionária, se empenhará em disponibilizar atualização futura.

Erratas: A Editora se compromete a disponibilizar no site www.editorafoco.com.br, na seção Atualizações, eventuais erratas por razões de erros técnicos ou de conteúdo. Solicitamos, outrossim, que o leitor faça a gentileza de colaborar com a perfeição da obra, comunicando eventual erro encontrado por meio de mensagem para contato@editorafoco.com.br. O acesso será disponibilizado durante a vigência da edição da obra.

Impresso no Brasil (3.2025) – Data de Fechamento (3.2025)

2025

Todos os direitos reservados à

Editora Foco Jurídico Ltda.

Rua Antonio Brunetti, 593 – Jd. Morada do Sol

CEP 13348-533 – Indaiatuba – SP

E-mail: contato@editorafoco.com.br

www.editorafoco.com.br

PREFÁCIO

É com profunda admiração e respeito que o Instituto Cearense de Estudos Tributários (ICET) apresenta esta edição especial dedicada à memória e ao legado do professor Hugo de Brito Machado. Nessa primeira obra publicada depois de sua ausência, por iniciativa do professor Fredy Albuquerque, o ICET busca reverenciar não apenas o seu idealizador, um acadêmico brilhante, mas também um defensor incansável da justiça, da simplicidade e da clareza no Direito Tributário brasileiro.

O professor Hugo Machado dedicou sua vida ao aprimoramento do Direito. Sua trajetória é marcada por uma produção intelectual vasta e por uma integridade moral que transcendeu os círculos acadêmicos, atingindo profissionais do Direito, servidores públicos e cidadãos em geral. Hugo Machado era mais do que um jurista, era um pensador, alguém que refletia de maneira crítica e apaixonada sobre as normas tributárias e seus impactos na sociedade.

Ao longo de sua carreira, o professor Hugo Machado foi um dos principais defensores da simplicidade no sistema tributário, uma ideia que acreditava ser fundamental para garantir a justiça fiscal. Suas críticas à complexidade excessiva causada pela não cumulatividade e a consequente proliferação de obrigações acessórias que muito dificultam a vida dos contribuintes, tornaram-se referência obrigatória no debate tributário nacional, embora algumas vezes tenham sido mal compreendidas. Para ele, o sistema tributário não deveria ser um labirinto que aprisiona o cidadão, mas uma estrutura transparente e compreensível, acessível a todos. Como ele afirmava, a clareza é uma obrigação de todo sistema jurídico que se pretende justo.

A presente coletânea é composta por artigos de renomados juristas, estudiosos e admiradores que compartilham da visão e dos valores defendidos por Hugo Machado. Cada autor, à sua maneira, reflete sobre vários pontos da obra e do pensamento do professor Hugo, que envolvem a relação entre Direito e poder, passam pela responsabilidade pessoal do agente público, adentram nos crimes contra a ordem tributária e findam nos princípios da simplicidade e da transparência na legislação tributária, temas que ele explorou com maestria e rigor intelectual.

Segue o roteiro com os temas propostos aos autores convidados:

I – Direito e Poder (no âmbito da tributação)

O que diferencia uma relação jurídica de uma relação de poder? Sendo o Estado credor da relação tributária, e, ao mesmo tempo, autor da regra que a disciplina, responsável por sua regulamentação e aplicação, e, também, pelo equacionamento de conflitos que daí decorram, quais institutos ou requisitos são necessários a que a relação tributária se diferencie de uma mera relação de poder?

II – Responsabilidade pessoal do agente público

O art. 37, §6.º da CF/88 autoriza que se responsabilize pessoal e diretamente o agente público, nos casos de dolo ou culpa, por dano causado ao cidadão contribuinte? A responsabilidade objetiva do Estado, historicamente, surgiu como proteção ao cidadão, caso este não queria ou não possa provar a presença do elemento subjetivo? Ou se trata de proteção à autoridade, para que não responda pelas arbitrariedades que praticar, salvo se a própria administração a quiser processar regressivamente? Seria a responsabilização um meio para a diminuição na prática de ilegalidades, ou da postura de insistir nelas e até mesmo sugerir ao cidadão que, “querendo, que vá ao Judiciário”?

III – Posição hierárquica da lei complementar

O que define, no plano da Teoria do Direito, a hierarquia de um ato normativo? O que faz uma norma da Constituição superior à de uma lei, de modo a não poder ser por ela alterada? O conteúdo, ou a autoridade que a elabora e o processo de elaboração? E no caso de uma lei, o que define sua superioridade em relação ao decreto? A matéria? Se uma lei tratar de matéria a ela não reservada (p.ex., prazo de recolhimento do tributo), poderá neste ponto ser alterada por decreto? Por que, no caso da lei complementar, seria diferente? Há alguma disposição constitucional específica que ampare conclusão diversa? Há maior, ou menor, segurança jurídica, quando não se tem critério preciso para determinar a natureza de um ato normativo (se dotado de status de lei complementar ou ordinária), suscitando-se a questão de saber se pode ser alterado por lei ordinária, ou medida provisória, mesmo veiculado a princípio em lei complementar. Há clareza na definição do que seja uma “norma geral” (art. 146). E no caso do art. 146-A da CF, qual o limite entre os âmbitos?

IV – Tributação oculta

O que são tributos ocultos? Fundado na soberania estatal, e sem decorrer de ato ilícito, causação de dano ou acordo de vontades, uma exigência inominada e disfarçada formulada pelo poder público pode ser considerada um tributo? Seria o caso do valor da outorga, cobrado de concessionários de serviço público pelo fato de estarem a prestar um serviço público? O que faz público um serviço? Sua essencialidade? Neste caso, o que justificaria fazer uso dessa essencialidade para atribuir a prestação do serviço ao Estado e este cobrar de particulares para que estes o explorem em seu nome?

V – O papel do assessor procurador

Há quebra da imparcialidade, ou violação ao devido processo legal substantivo, caso uma questão tributária seja julgada por um Tribunal cujos membros são assessorados por Procuradores da Fazenda que figura como parte? Há diferença caso o Procurador tenha sido convocado pessoalmente, por ser conhecido do julgador, independentemente do cargo que ocupa, ou caso tenha a Corte enviado ofício à respectiva procuradoria requisitando assessores procuradores, a serem escolhidos pela Procuradoria que os remeterá? Poderia um banco enviar seus advogados para assessorar ministro que julgará causa de direito bancário, ou consumerista, em que ele figura como parte? Qual a diferença entre as duas situações, em um Estado de Direito, republicano e democrático? Caso haja alguma irregularidade na atuação de assessores procuradores, como solucioná-la, se o recurso (se judicial) contra

essa atuação seria julgado provavelmente também por um julgador assessorado por um procurador? Via legislativa?

VI – Crimes contra a ordem tributária

Nos crimes contra a ordem tributária, o que justifica a tipificação do inadimplemento, quando ausente a fraude? A inadimplência, ainda que proposital, pode figurar como crime? Não há incompatibilidade entre essa criminalização e a vedação constitucional à prisão por dívida? No caso de apropriação indébita, ausente a fraude e declarada a dívida, onde estaria o animus de fazer próprio o alheio? Aliás, em se tratando de dívida de responsável tributário, há apropriação, se o sujeito passivo da relação obrigacional é o próprio responsável? Se não houvesse o dever de retenção, ou mesmo se fosse revogado o tributo a ser retido, e o responsável (v.g., contratante) tivesse fracionado sua dívida com o contribuinte (v.g., contratado) em três parcelas, o não pagamento de uma delas configuraria apropriação? Por que a natureza muda, quando a lei determina que uma dessas parcelas seja entregue ao fisco? No caso, p.ex., de contribuições previdenciárias, caso não haja em caixa o valor suficiente para pagar toda a folha de salários, bruta, mas apenas o valor líquido a ser entregue a cada empregado, ou mesmo nem todo ele, o pagamento de todo ou parte do salário líquido, e o inadimplemento do restante, inclusive da contribuição previdenciária devida pelo empregado, implica apropriação? De que, se não havia o recurso? E, caso haja apropriação, em tese, poder-se-ia cogitar de inexigibilidade de conduta diversa? Ou seria o caso de pagar a contribuição e não pagar o valor líquido do salário ao empregado? Caso um contribuinte falsifique um documento (v.g., nota fiscal), e com isso suprima mais de um tributo (p.ex., ICMS, ISS, IPI, IRPJ, CSLL), há um crime, ou vários? Concurso formal, ou material? E se a falsificação ocorre em notas fiscais de vários meses, há um só crime? Crime continuado? É possível oferecer-se a denúncia por crime contra a ordem tributária antes do exaurimento da via administrativa? E se se incluem sócios e contadores no rol de acusados, para configuração do crime de associação criminosa, a denúncia poderia desde já ser oferecida por conta dele? A Súmula Vinculante 24 aplica-se ao crime de descaminho? Qual a diferença entre ele e o previsto no art. 1.º, I, II e III, da Lei 8.137/90? Se o artigo do Código Penal referente ao descaminho fosse revogado, a conduta nele descrita não se subsumiria ao tipo do art. 1.º, I, II e III, da Lei 8.137/90?

VII – Sanções políticas

O que são sanções políticas? A previsão, em lei, para que sejam utilizadas, as legitima? O que diferencia a retenção de mercadorias na importação e a apreensão de mercadorias em operações interestaduais, para fins de incidência, ou não, do entendimento firmado na Súmula 323 do STF? Não tendo o fisco a necessidade de provar a inadimplência para agir contra coobrigados de regresso, qual a finalidade do protesto de uma CDA? Sendo apenas a de compelir ao pagamento, não se estaria diante de uma sanção política? Caso o contribuinte que se submete à sanção política seja acusado de inadimplir tributo extrafiscal, a prática de aplicar a medida estaria justificada? A proteção à concorrência e aos fins extrafiscais do tributo o justificariam? Mesmo se o contribuinte for um produtor de pequeno porte, responsável por fração diminuta do mercado, e um ou dois de seus concorrentes juntos

forem responsáveis por mais de 95% dele? Fechar o tal pequeno contribuinte contribui ou desfavorece a concorrência, neste caso?

VIII – Clareza e simplicidade da legislação

Quais as consequências, o conteúdo e o alcance do princípio inserido na CF pela EC 132/2023, segundo o qual o sistema tributário se deve pautar pela simplicidade e pela clareza. Uma lei confusa e cheia de remissões desnecessárias será inconstitucional? Quanto ao art. 212 do CTN, finalmente se poderá cogitar de uma sanção pelo seu descumprimento? Caso positivo, qual seria ela? O que custaria ao fisco cumprir tal disposição, anualmente, em benefício de suas próprias autoridades inclusive? Impedi-lo de cobrar multas no caso de mero equívoco ou erro, sem a presença de dolo, não seria uma sanção compatível com o tal princípio e com o mandamento do art. 212 do CTN? A cobrança de multas em razão de equívocos no cumprimento de obrigações tributárias, sem o dolo na conduta do sujeito passivo, configuraria a atribuição de responsabilidade objetiva? Isso é juridicamente possível? Qual a melhor interpretação do art. 136, do CTN?

Também compõem esta edição os quatro textos produzidos pelos ganhadores do prêmio Hugo de Brito Machado de monografias 2024, promovido pelo ICET, que abordaram o tema da responsabilidade pessoal do agente público, de especial predileção do professor Hugo e por ele apontado como uma arma poderosa no combate aos abusos cometidos pelos agentes do fisco.

Registramos a presença de duas especiais autoras nesta obra, as advogadas Lara Ramos Machado e Letícia Soares Machado, respectivamente neta e bisneta do professor Hugo, e destacamos que o fato de as duas se dedicarem ao estudo do Direito Tributário foi motivo de grande alegria para o mestre.

O professor Hugo Machado acreditava profundamente no papel da academia como espaço de transformação e debate. Ele via na educação e no Direito os melhores, senão os únicos, instrumentos para construir uma sociedade justa e democrática, onde o Estado e o cidadão pudessem interagir em uma relação de respeito e transparência. Com essa visão formou a escola Hugo Machado.

Este livro é, portanto, mais do que uma homenagem: é um convite à reflexão sobre a continuidade do legado do professor Hugo e sobre os rumos do sistema tributário brasileiro, inspirada nos ideais que ele tanto defendeu.

Em nome do Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, esperamos que esta obra não seja apenas uma recordação, mas também inspire as novas gerações de juristas que, ao estudarem a obra de Hugo Machado, sintam-se compelidos a seguir os estudos defendendo um Direito Tributário como limite ao poder de tributar, promovendo a justiça e o respeito ao cidadão.

Schubert de Farias Machado

Presidente do ICET.

SUMÁRIO

PREFÁCIO

Schubert de Farias Machado V

MACHADO E A TRIBUTAÇÃO: AS LIÇÕES DO GRANDE MESTRE

Álison José Maia Melo 1

LIVRO EM HOMENAGEM AO PROFESSOR HUGO DE BRITO MACHADO – ICET 2024

Ítalo Farias Pontes 43

I – DIREITO E PODER (NO ÂMBITO DA TRIBUTAÇÃO)

DIREITO E PODER (NO ÂMBITO DA TRIBUTAÇÃO)

Antônio de Pádua Marinho Monte 59

DIREITO, PODER E JUSTIÇA NO ÂMBITO DA TRIBUTAÇÃO – ESTUDO EM HOMENAGEM A HUGO DE BRITO MACHADO

Benedito Gonçalves e Camile Sabino Bezerra Corrêa 71

A RELAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO RELAÇÃO JURÍDICA

Hugo de Brito Machado Segundo 83

ENTRE A AUTORIDADE E O DIREITO: COMO A RELAÇÃO TRIBUTÁRIA SE AFASTA DO PODER PURO

Lara Ramos de Brito Machado 93

ENTRE DIREITO E PODER: A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE JUSTIÇA E O LEGADO DE HUGO DE BRITO MACHADO

Letícia Soares Machado 101

II – RESPONSABILIDADE PESSOAL DO AGENTE PÚBLICO

| | |
|--|-----|
| RESPONSABILIDADE PESSOAL DO AGENTE FISCAL SOB A ÓTICA DA TEORIA DO DANO PUNITIVO: UMA ALTERNATIVA PARA A REDUÇÃO DE ILEGALIDADES DO FISCO | |
| David Montezuma Monteiro | 111 |
| PRESSUPOSTO PARA CONTENÇÃO DE ILEGALIDADES: POSSIBILIDADE DE RESPONSABILIZAÇÃO PESSOAL DO AGENTE PÚBLICO | |
| Elba Suéllen Silva Oliveira..... | 127 |
| REFLEXÕES CIDADÃS SOBRE O ARTIGO 37, § 6º, EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA | |
| Ives Gandra da Silva Martins | 143 |
| DIREITO FUNDAMENTAL À BOA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA: A RESPONSABILIDADE PESSOAL DO AGENTE PÚBLICO COMO CONTRIBUIÇÃO NA PREVENÇÃO DE PRÁTICAS ABUSIVAS | |
| Nícolas Monteiro Pontes..... | 149 |
| A RESPONSABILIDADE EXTRA CONTRATUAL DO ESTADO E DO AGENTE PÚBLICO SOB VIÉS DO CONSTRUTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO: ANÁLISE DO ART. 37, § 6º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL | |
| Victor Hugo Mota..... | 171 |
| | |
| III – POSIÇÃO HIERÁRQUICA DA LEI COMPLEMENTAR | |
| A QUESTÃO DA HIERARQUIA DA LEI COMPLEMENTAR EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 | |
| Bruno Nogueira Rebouças..... | 193 |
| POSIÇÃO HIERÁRQUICA DA LEI COMPLEMENTAR E O ITCMD SOBRE TRANSMISSÕES DO EXTERIOR | |
| Márcio Severo Marques..... | 217 |
| A LEI COMPLEMENTAR COMO AGENTE NORMATIVO ORDENADOR DO SISTEMA TRIBUTÁRIO E DA REPARTIÇÃO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS | |
| Sacha Calmon Navarro Coêlho..... | 239 |

IV – O PAPEL DO ASSESSOR PROCURADOR

DEVIDO PROCESSO LEGAL EM RISCO. A DELEGAÇÃO DA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL AOS ASSESSORES PROCURADORES E OS VIESES COGNITIVOS

Líslie de Pontes Lima Lopes 263

V – CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

José Eduardo Soares de Melo 287

VI – SANÇÕES POLÍTICAS

OS LIMITES CONSTITUCIONAIS ÀS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS NÃO PATRIMONIAIS DE CARÁTER INTERVENTIVO

Helena Taveira Tôres 307

VII – CLAREZA E SIMPLICIDADE DA LEGISLAÇÃO

CLAREZA E SIMPLICIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: CONSEQUÊNCIAS E DESAFIOS DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA EMENDA 132/2023

Antônio Gilson Aragão de Carvalho 341

A SIMPLIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA E SEUS REFLEXOS SOBRE A EXIGÊNCIA DE DEVERES INSTRUMENTAIS

Fredy José Gomes de Albuquerque 349

A RELAÇÃO ENTRE O DEVER DE CONSOLIDAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA COM O (NOVO) PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA SIMPLICIDADE SOB O PARADOXO DO PENSAMENTO COMPLEXO

Paulo Rosenblatt 367

CLAREZA E SIMPLICIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ricardo Mariz de Oliveira 385

CLAREZA E SIMPLICIDADE DA LEGISLAÇÃO

Schubert de Farias Machado 399

MACHADO E A TRIBUTAÇÃO: AS LIÇÕES DO GRANDE MESTRE

Álison José Maia Melo

Doutor em Direito da Universidade Federal do Ceará (UFC). Mestre e Bacharel em Direito (UFC). Especialista em Direito Tributário do Centro Universitário 7 de Setembro (UNI7). Analista de Regulação da Agência Reguladora do Ceará (ARCE). Professor permanente do Programa de Pós-Graduação em Direito da UNI7. Pesquisador em Tributação Ambiental e Democracia e Finanças Públicas (UFC). Advogado.

Sumário: Introdução – I – Direito e poder (no âmbito da tributação) – II – Responsabilidade pessoal do agente público – III – Posição hierárquica da lei complementar – IV – Tributação oculta – V – O papel do assessor procurador – VI – Crimes contra a ordem tributária – VII – Sanções políticas – VIII – Clareza e simplicidade da legislação – IX – Judicialização e encerramento da instância administrativa – X – Federalismo, tributação e reforma constitucional – XI – Liminares no mandado de segurança em matéria tributária – Considerações finais – Referências.

INTRODUÇÃO

Nascido no Piauí, Hugo Machado cedo radicou-se no Ceará, formando-se em Contabilidade (técnico) e, mais tarde, em Direito (bacharelado). Sagrou-se como fundador da escola cearense de Direito Tributário, desenvolvendo o estudo da tributação e de suas questões jurídicas de um modo peculiar, e responsável por formar várias gerações de tributaristas no Estado e no Brasil afora.

Ao longo de toda a sua carreira, construiu grandes teses que marcaram seu pensamento. Esta coletânea, sempre em boa hora, busca prestigiá-las. Fico particularmente muito envaidecido com o convite do Instituto Cearense de Estudos Tributários (ICET) para colaborar na obra em homenagem ao pensamento do professor Hugo de Brito Machado.

Conheci o professor Hugo Machado, ou pelo menos ao seu pensamento, desde minha juventude, quando absorvia as discussões que minha mãe, na condição de Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil e posteriormente como estudante de graduação e de mestrado em Direito na Universidade Federal do Ceará (UFC), trazia para o ambiente doméstico, sempre mencionando o pensamento do homenageado. Desde então considerava-o um nome de autoridade no estudo dos tributos.

Durante a graduação, entre outras expectativas, a de conhecê-lo pessoalmente não foi satisfeita: meu contato com o professor Hugo Machado ateu-se à obra seminal do autor, seu *Curso de Direito Tributário*, que será o texto base do presente ensaio.

Tão logo concluí o curso de graduação, assumi o cargo de Analista de Regulação – Advogado na Agência Reguladora de Serviços Públicos Delegados do Estado do

LIVRO EM HOMENAGEM AO PROFESSOR HUGO DE BRITO MACHADO – ICET 2024

Ítalo Farias Pontes

Advogado em Fortaleza e Membro do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

Sumário: Breves considerações – I – Direito e poder (no âmbito da tributação) – II – Responsabilidade pessoal do agente público – VII – Sanções políticas – VIII – Clareza e simplicidade da legislação – Referências.

BREVES CONSIDERAÇÕES

É com muita alegria e satisfação que recebemos o convite para participar desse livro em homenagem ao Professor Hugo de Brito Machado, lançado pelo Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET. Tive a imensa honra de ter convivido com ele durante quase doze anos no início da minha carreira como advogado e as suas lições foram e são de grande importância no exercício da minha atividade profissional.

O Professor Hugo de Brito Machado foi um grande defensor das garantias e dos direitos fundamentais dos cidadãos. Foi um grande soldado na batalha contra a injustiça e na defesa do direito à liberdade. Seus textos, de linguagem simples e objetiva, sempre colocaram em evidência que não se pode permitir o arbítrio na relação jurídica tributária. Ele sempre defendeu que o Estado não só pode como deve exigir o tributo legalmente devido. Repudiava, no entanto, com muita veemência, o emprego de sanções indiretas como instrumento de cobrança de tributo, pois elas não têm amparo legal.

O presente livro, portanto, em homenagem ao Professor Hugo de Brito Machado, veio em boa hora. Nada como se debruçar sobre assuntos que ainda hoje são relevantes para quem milita na área tributária, o que será feito abaixo com a abordagem dos temas I, II, VII e VIII, adotando a metodologia sugerida para responder às perguntas.

I – DIREITO E PODER (NO ÂMBITO DA TRIBUTAÇÃO)

O que diferencia uma relação jurídica de uma relação de poder? Sendo o Estado credor da relação tributária, e, ao mesmo tempo, autor da regra que a disciplina, responsável por sua regulamentação e aplicação, e, também, pelo equacionamento de conflitos que daí decorram, quais institutos ou requisitos são necessários a que a relação tributária se diferencie de uma mera relação de poder?

**I – DIREITO E PODER
(NO ÂMBITO DA TRIBUTAÇÃO)**

DIREITO E PODER (NO ÂMBITO DA TRIBUTAÇÃO)

Antônio de Pádua Marinho Monte

Doutor em Direitos e Garantias Fundamentais (FDV). Mestre em direito (UFSC). Bacharel em Direito e especialista em Direito e Processo Constitucionais, bem como em Direito e Processos Tributários. Bacharel em Ciências Contábeis e Especialista em Contabilidade Gerencial Pública e Privada. Membro da Academia Internacional de Letras Jurídicas (AINTERLJ). Membro do ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários. Professor universitário e advogado atuante na área tributária. Endereço eletrônico: paduamarinho@gmail.com. CV: <http://lattes.cnpq.br/7688688633099021>. ORCID 0000-0002-3781-5890.

Sumário: Introdução – I – A relação jurídica é uma relação meramente de poder? O que diferencia uma relação jurídica de uma relação de poder? Sendo o Estado credor da relação tributária, e, ao mesmo tempo, autor da regra que a disciplina, responsável por sua regulamentação e aplicação, e, também, pelo equacionamento de conflitos que daí decorram, quais institutos ou requisitos são necessários a que a relação tributária se diferencie de uma mera relação de poder? – II – Qual a finalidade do Direito Tributário? Diante dessa finalidade, qual o conceito mais abrangente a ser dado ao Direito Tributário? – Conclusões – Referências.

O que diferencia uma relação jurídica de uma relação de poder? Sendo o Estado credor da relação tributária, e, ao mesmo tempo, autor da regra que a disciplina, responsável por sua regulamentação e aplicação, e, também, pelo equacionamento de conflitos que daí decorram, quais institutos ou requisitos são necessários a que a relação tributária se diferencie de uma mera relação de poder?

INTRODUÇÃO

De início, o sentimento é de gratidão pelo convite gentilmente formulado pelos professores Schubert de Farias Machado e Hugo de Brito Machado Segundo enquanto dirigentes do ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários, entidade que muito colabora para a educação tributária, na incessante pesquisa e discussão de assuntos que interessam aos estudiosos dessa tão importante área jurídica. O ICET, como dizia o prof. Hugo de Brito Machado (aqui homenageado), é um espaço amplamente democrático em que se discute os mais variados temas de direito tributário, propiciando momentos de liberdade de pensamento e de expressão jurídica.

A presente contribuição para mais essa obra do Instituto tem por objeto central “Direito e Poder”. Um tema cuja abordagem a ser dada neste articulado tem o propósito de servir para reflexão de todos – sejam agentes públicos, advogados, professores, juristas, acadêmicos de Direito, público em geral.

Partindo-se da premissa doutrinária do prof. Hugo de Brito Machado, segundo a qual “direito é sistema de limites”, busca-se, no presente artigo, responder às seguintes indagações: A relação jurídica é uma relação meramente de poder? O que diferencia uma

DIREITO, PODER E JUSTIÇA NO ÂMBITO DA TRIBUTAÇÃO – ESTUDO EM HOMENAGEM A HUGO DE BRITO MACHADO

Benedito Gonçalves

Mestre em Direito. Especialista em Direito Processual Civil. Formado em Ciências Jurídicas e Sociais pela Faculdade Nacional de Direito, da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Ministro do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Camile Sabino Bezerra Corrêa

Pós-Graduada em Contratos e Responsabilidade Civil pelo Instituto de Desenvolvimento e Pesquisa – IDP. Especialização em Governo e Direito na Universidad Autonoma de Madrid. Especialização em Administração Pública na École Nationale D'administration – L'ÉNA, em Paris. Bacharel em Ciência Política pela Universidade de Brasília. Bacharel em Direito pelo Centro Universitário Unieuro. Assessora de Gabinete do Ministro Benedito Gonçalves.

Sumário: Introdução – 1. Os primórdios da justiça – 2. Diferença entre relação jurídica e relação de poder – 3. Espécies de tributos – 4. Garantias do contribuinte diante do poder normativo do Estado – 5. Da separação de poderes e intervenção estatal – 6. A importância do valor da solidariedade para construção da justiça fiscal – Conclusão – Referências.

INTRODUÇÃO

Em sentido amplo, a relação jurídica é a relação social tutelada pelo direito: “um liame entre duas ou mais pessoas, que se estabelece sobre uma base fática e que, por força de um valor socialmente relevante, foi disciplinado por uma norma de direito”.¹ Por seu turno, em sentido estrito, poder e dever coexistem quando juridicamente protegidos, ao que se entende como relação jurídica obrigacional.

O conceito de tributo está previsto no art. 3º, do Código Tributário Nacional – CTN: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. O conceito legal traz várias informações relevantes que conformam o tributo e fundamentam sua cobrança.

A relação entre o credor e o devedor na relação jurídica obrigacional tributária sempre foi marcada por certa desconfiança. O contribuinte sofre com a invasão do Estado em seu patrimônio e reclama da ganância na arrecadação. O Estado está constantemente

1. DUARTE, Francisco. *Direito Tributário* – Ed. 2022. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/direito-tributario-ed-2022/1643176293>. Acesso em: 13 jun. 2024.

A RELAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO RELAÇÃO JURÍDICA

Hugo de Brito Machado Segundo

Doutor e Mestre em Direito. Membro do Instituto Cearense de Estudos Tributários (ICET) e do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Professor Associado da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará. Professor do Centro Universitário Christus. *Visiting Scholar* da *Wirtschaftsuniversität*, Viena, Áustria (2012-2013; 2015-2016; 2018). Advogado.

Sumário: Introdução – 1. Relação de poder e relação jurídica – 2. A tentativa de tornar jurídica a relação tributária – 3. Necessidade e insuficiência dos institutos atuais – Conclusões – Referências.

INTRODUÇÃO

Muito oportuna a iniciativa do Instituto Cearense de Estudos Tributários de organizar esta obra, em homenagem ao seu idealizador e fundador, o Professor Hugo de Brito Machado, convidando pesquisadores a escrever em torno dos temas que lhe eram mais caros.

Esta coleção iniciou-se em 1998 com volume em torno da imunidade tributária do livro eletrônico. Na época, uma iniciativa do Prof. Hugo de Brito Machado, a tanto provocado pelo Dr. Fugimi Yamashita, da IOB, que editou o primeiro volume da série. O tema então escolhido revelava já o caráter visionário do pensamento do Prof. Hugo, à época intrigado com tema que o Supremo Tribunal Federal só veio a enfrentar quase vinte anos depois.

Os anos se seguiram, em cada um deles escolhendo-se um relevante tema, em torno do qual se fizeram incontáveis e difíceis perguntas, a serem enfrentadas pelos artigos solicitados dos mais variados pesquisadores. Alguns já destacados e renomados, outros ainda iniciantes, mas todos muito talentosos, a responder, cada um à sua maneira e sob sua perspectiva, todas ou algumas das questões lançadas. Repetição do indébito, lançamento, decadência, contribuições, tributação de indenizações, coisa julgada tributária, planejamento tributário, interpretação, prova, os temas foram diversos, todos relevantes, atuais, às vezes até mesmo à frente de seu tempo. Não raras vezes, os livros, por meio de mais de um de seus coautores, repercutiram expressamente, citados, na jurisprudência que deslindou tais temas no âmbito das Cortes Superiores.

Pertinente, portanto, agora, no primeiro livro do ICET que se organiza depois do falecimento do Prof. Hugo de Brito Machado, que os temas a serem versados sejam os que mais lhe interessavam, assim definidos por perpassarem seu pensamento e sua obra, produzida ao longo de quase seis décadas de dedicação ao Direito Tributário. Para ele,

ENTRE A AUTORIDADE E O DIREITO: COMO A RELAÇÃO TRIBUTÁRIA SE AFASTA DO PODER PURO

Lara Ramos de Brito Machado

Mestranda na Universidade Federal do Ceará (UFC). Consultora tributária com experiência big four (EY). Embaixadora do clube Mulheres no Tributário. Professora de direito tributário no Método VDE (OAB). Advogada.

Sumário: Introdução – O que diferencia uma relação jurídica de uma relação de poder? – Sendo o Estado credor da relação tributária, e, ao mesmo tempo, autor da regra que a disciplina, responsável por sua regulamentação e aplicação, e, também, pelo equacionamento de conflitos que daí decorram, quais institutos ou requisitos são necessários a que a relação tributária se diferencie de uma mera relação de poder? – Referências.

INTRODUÇÃO

A célebre frase ‘Ao Fisco não interessa o Direito, interessa-lhe apenas o dinheiro; as únicas semelhanças estão no ‘DI’ do começo e no ‘O’ no final’ foi algo que sempre ouvi. Na infância, via essa expressão como uma brincadeira, um trocadilho inteligente. Hoje, compreendo que o Direito Tributário, enquanto disciplina que impõe limites ao poder de tributar do Estado, enfrenta desafios profundos, permeados pela intrincada relação entre poder e tributação. Aquela rígida separação de poderes, introduzida nos estudos iniciais de graduação, revela-se, no contexto do Direito Tributário, como uma divisão muitas vezes teórica, onde o Estado ocupa uma posição singular de credor que atua no processo legislativo, na aplicação das normas e em seu posterior julgamento.

Embora não tenha tido a oportunidade de expressar em vida como agora compreendo tais trocadilhos, faço-o em memória, sempre inspirada pelos lúcidos ensinamentos do Professor Hugo de Brito Machado. Neste artigo, escrevo com o olhar não mais de uma criança, mas de uma mestranda da Universidade Federal do Ceará e advogada em início de carreira sobre as lições que aprendi em minha breve vivência prática e as inevitáveis decepções ao confrontar as ideias perfeitas da teoria aprendidas na graduação. Mais importante, compartilho o que aprendi na disciplina de mestrado ‘Direitos Fundamentais do Contribuinte’, cadeira que, inclusive, carrega o nome da tese de doutorado do Professor Hugo Machado. Agora, já mostrando a continuação de uma de suas mais valiosas heranças, a disciplina segue sendo ministrada pelo Professor Hugo de Brito Machado Segundo, que mantém o legado, a crítica e o profundo respeito pela norma jurídica tributária sempre ensinados pelo Professor Hugo “pai”. Passemos então às perguntas.

ENTRE DIREITO E PODER: A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE JUSTIÇA E O LEGADO DE HUGO DE BRITO MACHADO

Letícia Soares Machado

Mestranda em Direito Constitucional, Sustentabilidade e Tributação pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Pós-graduanda em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV-Rio) e bacharel em Direito pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Pesquisadora no Grupo de Tributação Ambiental (GTA) da Universidade Federal do Ceará e no Women in Tax Jovem (WIT). Advogada-sócia do escritório Martins e Lemos Advogados.

Sumário: Introdução – 1. A evolução histórica da tributação: de imposição à relação jurídica – 2. O direito como limite ao poder: princípios e institutos da relação tributária – Conclusão – Referências.

INTRODUÇÃO

Minha admiração pelo direito tributário foi incentivada por meu avô, Schubert Machado, e por meu bisavô, Hugo de Brito Machado. Quando já estava na faculdade, iniciei um estágio em uma sala ao lado da sala de meu bisavô, e essa proximidade se mostrou um marco relevante na minha formação.

Em uma dessas ocasiões, ele me entregou um de seus artigos, pedindo que eu o “corrigisse”. Levei a tarefa a sério e li cada frase com atenção. Descobri ali que ele escrevia sobre direito tributário com a naturalidade de quem conta uma boa história. Incapaz de mudar qualquer parte, limitei-me a anotar algumas perguntas, aguardando o momento de discutir essas dúvidas com ele.

Algum tempo depois, ele me entregou um calhamaço de folhas: a nova edição de seu *Curso de Direito Tributário*, já prestes a ser publicada. Ele pediu que eu lesse e corrigisse o que fosse necessário. Dessa vez, ainda mais envergonhada e impressionada pela profundidade daquele trabalho, relutante, tomei coragem e apontei 96 modificações, todas de pequenas vírgulas que inseri para tentar contribuir, mesmo que minimamente, diante daquela imensidão de conteúdo.

Ao receber de volta as páginas marcadas, ele riu e batizou-me de “Virgulanda”. Depois, colocou a mão sobre o ombro dizendo: “Não perca sua curiosidade. Ela é o que a levará adiante”. Desde então, essas palavras tornaram-se um mantra, um estímulo constante para me aperfeiçoar e não temer o novo, sobretudo quando o direito tributário me desafia e me fascina.

Assim, inicio este artigo em homenagem ao Professor Hugo de Brito Machado, um tributo a seu legado intelectual e pessoal. É minha esperança que sua influência se

II – RESPONSABILIDADE PESSOAL DO AGENTE PÚBLICO

RESPONSABILIDADE PESSOAL DO AGENTE FISCAL SOB A ÓTICA DA TEORIA DO DANO PUNITIVO: UMA ALTERNATIVA PARA A REDUÇÃO DE ILEGALIDADES DO FISCO

David Montezuma Monteiro

Pós-graduando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS. Graduado em Direito pela Universidade de Fortaleza. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/CE. Coordenador de pesquisa do Grupo de Estudos Processuais da Universidade de Fortaleza. Advogado tributarista.

Sumário: Introdução – 1. A responsabilidade extracontratual da administração pública – 2. Responsabilização pessoal do agente público – 3. A potencial diminuição de ilegalidades contra os contribuintes – Conclusão – Referências.

INTRODUÇÃO

A responsabilidade pessoal do agente público tem sido um tema de complicado debate no ordenamento jurídico brasileiro, sobretudo frente aos atos cometidos pelo ente fiscal que ocasionam lesão ao contribuinte.

A Constituição Federal de 1988 esculpiu em seu art. 37, § 6º, a responsabilização de pessoas jurídicas de direito público e direito privado prestadora de serviços públicos, adotando a responsabilidade objetiva com base na teoria do risco administrativo, caso em que não havia necessidade de comprovar dolo ou culpa para ensejar o dever de ressarcimento. Além disso, assegurou-se ao Estado que, caso fosse apurado dolo ou culpa por parte do agente público, haveria o direito de ação regressiva em face deste, visando o ressarcimento do valor retirado dos cofres públicos.

Em primeiro plano, o presente artigo traz o questionamento de que se historicamente tal disposição constitucional visa garantir o ressarcimento em razão de um ônus sofrido pelo administrado, como preservação da eficácia vertical dos direitos fundamentais, frente ao desequilíbrio existente entre o cidadão e o ente público, ou então se tal norma age como escudo para a proteção do agente público, que nada sofreria de imediato, somente em caso de comprovação de dolo ou culpa, mediante contraditório ou ampla defesa em procedimento a ser instaurado pela própria Administração.

Em segundo momento, investigou-se a possibilidade de responsabilização pessoal do agente público em razão de ato ilícito no ordenamento jurídico brasileiro como sujeito passivo direto na relação processual, destacando posicionamentos doutrinários favoráveis e contrários a tal hipótese.

PRESSUPOSTO PARA CONTENÇÃO DE ILEGALIDADES: POSSIBILIDADE DE RESPONSABILIZAÇÃO PESSOAL DO AGENTE PÚBLICO

Elba Suéllen Silva Oliveira

Mestranda em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Pós-graduada em Direitos Humanos e Contemporaneidade pela Universidade Federal da Bahia. Bacharela em Direito pela Universidade do Estado da Bahia. Membro do Grupo de Pesquisa Tributação e Gênero da FGV Direito São Paulo. Endereço eletrônico: elbaoliveira.adv@gmail.com. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/8591184737795859>.

Sumário: Introdução – 1. Prelúdio à pacificação sem distinção: posição atual do STF; 1.1 Teologia da responsabilidade civil por ato estatal e a admissibilidade da responsabilização pessoal do agente público – 2. Caminho institucional atual: sede arrecadatória e garantia de impunidade ao agente público infrator – 3. Por que a responsabilização pessoal do agente público? Analisando direitos e efeitos. – 4. A responsabilidade pessoal gera insegurança jurídica ao agente público? – Conclusão – Referências.

INTRODUÇÃO

A responsabilidade civil extracontratual do Estado subsiste, independentemente de aferição de culpa ou dolo, em casos nos quais as ações ou omissões do Poder Público resultem em prejuízos ao administrado. Assim, existente o dano e o nexo causal entre o ato estatal e o prejuízo experimentado pelo lesado, há o dever de reparação indenizatória do dano.

Como fundamento desse dever constitucional expresso no § 6º, art. 37, da Constituição Federal, tem-se a teoria publicista da responsabilidade civil pautada no risco administrativo, segundo o qual recai sobre o ente o dever de indenizar independentemente da aferição da intenção do agente público responsável pelo ato estatal.

Um ponto relevante na esfera de interpretação e aplicação da responsabilidade civil por ato estatal é verificar se a previsão constitucional tem o fim de expandir a garantia ao cidadão contra arbítrios estatais – e, assim, não obstaculiza a responsabilização pessoal e direta do agente público, que pode ser demandado pelo administrado –, ou se, ao contrário, limita a possibilidade de busca de reparação contra ato estatal resultante de prejuízos ao particular.

Partindo do questionamento acima proposto, a presente pesquisa analisa os fundamentos que advogam pela possibilidade de responsabilização pessoal e direta do agente público por atos ilegais. Para tanto, a abordagem inicial trata acerca da posição atual adotada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e da suposta “dupla garantia” sustentada

REFLEXÕES CIDADÃS SOBRE O ARTIGO 37, § 6º, EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Ives Gandra da Silva Martins

Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e RS, e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal). Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O Estado de São Paulo, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército – ECEME, Superior de Guerra – ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal – 1ª Região. Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia). Presidente do Conselho Superior de Direito da Fecomercio – SP. Ex-Presidente da Academia Paulista de Letras-APL e do Instituto dos Advogados de São Paulo-IASP.

Não pretendo, neste breve artigo em homenagem ao meu querido e saudoso amigo Hugo de Brito Machado, deixar de realçar a grande estima e enorme admiração que sempre tive por ele. Nossa amizade começou no distante ano de 1975, quando da realização do II Congresso Interamericano de Direito Tributário que coordenei no CEU Centro de Extensão Universitária, com o Professor Catedrático Manuel de Juano, Reitor da Universidade do Rosário, na Argentina.

Da nossa participação naquele Congresso brotou uma amizade que durou até sua morte, tendo eu o privilégio de ter prefaciado a 1ª edição de seu admirável “Curso de Direito Tributário” e apresentando-o a seu editor, à época, Vaner Bicego da Resenha Tributária.

Escrevemos inúmeros livros juntos, tendo nossa amizade se estendido às nossas esposas, minha Ruth e sua Zezé e a seus filhos e nora, até por força de ser minha esposa filha de um militar cearense nascido em Massapê.

Honrou-me presidir sua banca para titulação do Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará, onde se houve com brilhantismo na arguição de banca em que nomes como o Professor Dr. Roque Carrazza e Ministro do STJ Cláudio Santos também participaram.

Escolhi por tema deste breve trabalho, ao nível de Direito Constitucional, examinar a repercussão, embora em perfunctória análise, do artigo 37, §§ 5º e 6º da CF que declaram:

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

(...)

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

DIREITO FUNDAMENTAL À BOA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA: A RESPONSABILIDADE PESSOAL DO AGENTE PÚBLICO COMO CONTRIBUIÇÃO NA PREVENÇÃO DE PRÁTICAS ABUSIVAS

Nícolas Monteiro Pontes

Graduando em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC).

Sumário: Introdução – 1. O direito fundamental à boa administração tributária – 2. A responsabilidade extracontratual do Estado e do agente público por danos causados ao contribuinte – 3. Entendimento do STJ e do STF sobre a responsabilidade extracontratual do Estado e a responsabilidade civil da administração tributária – Conclusões – Referências.

INTRODUÇÃO

Não seria um exagero afirmar que a atividade de fiscalizar e arrecadar tributo é a mais importante atividade-meio do Estado, pois é por meio dos recursos dela advindos que este pode pôr em prática suas finalidades.¹ Assim, Administração Tributária deve compreender que a cobrança de tributos existe somente para benefício da população, mantendo sua atividade alinhada à finalidade essencial do Estado de garantir e promover os direitos fundamentais dos cidadãos, sendo o tributo apenas um meio para esse fim.²

Contudo, na prática, a relação entre o Fisco e o cidadão é desigual, com a ocorrência de abusos e desrespeito aos direitos fundamentais do contribuinte por parte de agentes fiscais que, muitas vezes, atuam de forma arbitrária. Nesse sentido, o estudo investiga se o ajuizamento da reparação civil pode ser uma arma à disposição do contribuinte para conter o Fisco e garantir efetividade ao direito fundamental à boa Administração Tributária, sendo este o seu objetivo principal.

A pesquisa buscará atingir sua finalidade voltando o olhar para os diversos debates doutrinários que circundam o tema da responsabilidade civil do Estado, bem como para as divergências existentes no Judiciário, destacando-se a recente tese do Tema 940, fixada pelo Supremo Tribunal Federal sob o regime de repercussão geral.

No primeiro tópico, explicaremos a atuação dos agentes fiscais e a importância da sanção civil para a garantir o direito fundamental à boa Administração Tributária, seguindo a concepção de Juarez Freitas. Em seguida, abordaremos a evolução histórica

1. ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. 15. ed. Salvador: JusPodivm, 2021, p. 658.

2. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Atlas, 2009, p. 30.

A RESPONSABILIDADE EXTRA CONTRATUAL DO ESTADO E DO AGENTE PÚBLICO SOB VIÉS DO CONSTRUTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO: ANÁLISE DO ART. 37, § 6º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Victor Hugo Mota

Bacharel em Direito pela Universidade Estadual de Londrina/PR. Advogado. E-mail hvmtta@gmail.com.

Sumário: Introdução – 1. Sistema constitucional e a norma jurídica; 1.1 Definição de sistema e sistema constitucional; 1.2 Norma jurídica; 1.2.1 Definição de norma jurídica; 1.2.2 Estrutura da norma jurídica em sentido estrito; 1.3 Do prestígio do sistema constitucional ao princípio da legalidade – 2. Responsabilidade extracontratual do Estado e do agente público; 2.1 Conceitos iniciais sobre a responsabilidade extracontratual do Estado; 2.1.1 Da evolução histórica da responsabilidade civil do Estado; 2.1.2 Dos pressupostos da responsabilidade extracontratual do Estado: conduta, dano e nexa causal; 2.1.3 Da interpretação do Art. 37, § 6º, da Constituição Federal, como norma jurídica em sentido estrito – 3 questionamentos a respeito do Art. 37, § 6º, da Constituição Federal; 3.1 O agente público pode ser responsabilizado pessoal e diretamente pelo dano causado ao contribuinte, nos casos de dolo ou culpa?; 3.2 A responsabilidade objetiva do Estado surgiu como forma de proteção ao cidadão ou à autoridade que praticou a conduta danosa?; 3.3 A responsabilização é um meio para diminuir a prática de ilegalidades e a insistência em sua prática, e até mesmo para sugerir ao cidadão a busca pelos seus direitos? – Conclusão – Referências.

INTRODUÇÃO

A responsabilidade extracontratual do Estado é temática cujas particularidades são objeto do presente estudo. Com o reconhecimento de que o sistema positivo é composto por normas jurídicas, o primeiro capítulo se destina a trazer a conceituação de sistema, fixar a Constituição Federal como modelo de referência e, por fim, elucidar a definição de norma jurídica e sua estrutura lógica, partindo da teoria do Construtivismo Lógico-Semântico.

Na segunda parte, centraliza-se a investigação na responsabilidade extracontratual do Estado, abordando o art. 37, § 6º, da Constituição Federal, de modo a apontar os requisitos necessários para a configuração da relação jurídica de responsabilidade civil entre o Estado e o particular. Nessa etapa, vimos que a norma constitucional estabelece duas relações jurídicas: a primeira é destinada a reparar o dano que o particular sofreu, sendo o Estado o sujeito passivo do dever jurídico; a segunda, por sua vez, refere-se ao direito material de regresso do Estado em detrimento da autoridade que praticou a conduta geradora do dano.

III – POSIÇÃO HIERÁRQUICA DA LEI COMPLEMENTAR

A QUESTÃO DA HIERARQUIA DA LEI COMPLEMENTAR EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Bruno Nogueira Rebouças

Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Pós-graduado em Direito Empresarial pela FGV-SP. MBA em Gestão Tributária pela USP. Professor do Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Membro associado do Instituto Cearense de Estudos Tributários (ICET). Vice-presidente do Comitê de ISS, ICMS e IBS da Associação Brasileira de Advocacia Tributária (ABAT). Membro fundador do Instituto Tax Moot Brazil. Advogado.

Sumário: Introdução – I. Argumentos jurídicos em prol da inexistência de hierarquia normativa entre lei complementar e lei ordinária – II. Posição de que sustenta a existência de uma efetiva hierarquia sob o aspecto formal entre as espécies normativas, independente do conteúdo – III. Posição do Supremo Tribunal Federal frente à posição hierárquica da lei complementar – IV. Fragilidade suscitada na tese que sustenta a inexistência de hierarquia normativa entre lei complementar e lei ordinária – V. Afirmação do poder legiferante por meio da hierarquia superior de lei complementar em matéria de legislação tributária – Conclusão – Referências.

INTRODUÇÃO

Primeiramente, queria agradecer aos meus mestres Schubert de Farias Machado e Hugo de Brito Machado Segundo pela honra do convite e, com isso, poder escrever para tão diletta e primorosa obra em homenagem ao professor Hugo de Brito Machado, com quem tive a imensa felicidade de aprender sobre Direito à época em que trabalhei no escritório Machado Sociedade de Advogados, em Fortaleza (CE), e quando exerci a função de secretário do Instituto Cearense de Estudos Tributários (ICET).

Nesse contexto, a escolha do presente tema, relativo especificamente à posição hierárquica da lei complementar em nosso sistema constitucional, possui relação com lições que tive a oportunidade de colher do professor Hugo de Brito Machado, não só pelos excelentes estudos publicados (livros e artigos), mas também em conversas despreziosas que foram memoráveis aulas de Direito Tributário.

Alerto, entretanto, que o aquilo se passa a desenvolver neste trabalho a partir de então, embora tenha inspiração no pensamento do professor cearense, é de inteira responsabilidade do autor do presente artigo quanto às suas incorreções, imprecisões e incompreensões, em nada afetando os brilhantes estudos já produzidos acerca do tema em nossa doutrina pátria, notadamente em relação àqueles que mais a ela se dedicaram há muito, como é o caso do ilustre professor homenageado nesta obra.

Com essas considerações preliminares, passa-se à introdução da temática que se busca desenvolver no decorrer do presente trabalho, trazendo um pouco do seu contexto

POSIÇÃO HIERÁRQUICA DA LEI COMPLEMENTAR E O ITCMD SOBRE TRANSMISSÕES DO EXTERIOR

Márcio Severo Marques

Doutor e Mestre em Direito do Estado pela PUC/SP. Professor Licenciado da PUC/SP. Advogado em São Paulo.

Escrevemos essas linhas em homenagem ao nosso festejado professor Hugo de Brito Machado.

Vamos abordar a questão relativa à posição hierárquica da lei complementar, a partir da análise de suas funções, tais como definidas pela Constituição.

Em seguida, então, abordaremos um caso prático, envolvendo discussão jurídica originária das divergências doutrinárias a respeito da matéria, examinando a incidência do ITCMD¹ sobre a transmissão de bens em decorrência da sucessão de residentes no exterior e de doações por eles realizadas.

Começemos por fixar nossas premissas, para assim guiarmos nosso raciocínio.

Sumário: 1. Direito positivo como sistema de normas jurídicas – 2. Normas de estrutura e normas de comportamento – 3. A lei complementar, no âmbito da constituição – 4. Hierarquia da lei complementar – forma e substância – 5. Lei complementar e normas de estrutura com funções distintas – 6. O ITCMD sobre transmissões do exterior - constituição, legislação ordinária e o entendimento do STF – Considerações finais – Desdobramentos – Referências.

1. DIREITO POSITIVO COMO SISTEMA DE NORMAS JURÍDICAS

Distinguimos a norma jurídica dos enunciados normativos veiculados pelos dispositivos legais.

Sobre o tema, Humberto Ávilla esclarece, com sua costumeira didática:

Normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Daí se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e as normas, no seu resultado. O importante é que não existe correspondência entre norma e dispositivo, no sentido de que sempre que houver um dispositivo haverá uma norma, ou sempre que houver uma norma deverá haver um dispositivo que lhe sirva de suporte.²

1. Ou ITCD, dependendo da legislação da unidade federada.

2. *Teoria dos Princípios*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 33. Esclarece Humberto Ávilla:

“Em alguns casos há norma mas não há dispositivo. Quais são os dispositivos que preveem os princípios da segurança jurídica e da certeza do Direito? Nenhum. Então há normas, mesmo sem dispositivos específicos que lhes deem suporte físico.

Em outros casos há dispositivo mas não há norma. Qual norma pode ser construída a partir do enunciado constitucional que prevê a proteção de Deus? Nenhuma. Então, há dispositivos a partir dos quais não é construída norma alguma.

A LEI COMPLEMENTAR COMO AGENTE NORMATIVO ORDENADOR DO SISTEMA TRIBUTÁRIO E DA REPARTIÇÃO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

Sacha Calmon Navarro Coêlho

Coordenador do curso de especialização em Direito Tributário das Faculdades Milton Campos. Ex-Professor Titular das Faculdades de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) e Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Ex-Juiz Federal. Ex-Procurador Chefe da Procuradoria Fiscal de Minas Gerais. Ex-Presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) no Rio de Janeiro. Autor do “Curso de Direito Tributário Brasileiro” (Forense). Advogado.

scalmon@sachacalmon.com.br

Sumário: 1. As leis complementares da constituição – 2. As leis complementares tributárias – 3. O lugar da lei complementar no ordenamento jurídico – o âmbito de validade das leis em geral – enlace com a teoria do federalismo – 4. A lei complementar e seu relacionamento jurídico com a constituição federal e as leis ordinárias – 5. Como operam as leis complementares em matéria tributária – 6. Os três objetos materiais genéricos da lei complementar tributária segundo a Constituição Federal de 1988 – 7. Conflitos de competência – 8. Regulação das limitações ao poder de tributar – 9. Apreciações críticas sobre a matéria em exame – 10. Normas gerais de direito tributário – 11. O federalismo brasileiro – aspectos – ligação com o tema das leis complementares – 12. O “poder” das normas gerais de direito tributário em particular – 13. O Art. 146-A do texto constitucional – a preservação da concorrência – 14. Temas tópicos constitucionais reservados à lei complementar em matéria tributária – 15. A necessidade de lei complementar prévia para a instituição de impostos e contribuições – 16. Referências.

1. AS LEIS COMPLEMENTARES DA CONSTITUIÇÃO

O art. 59 da Constituição Federal prescreve:

Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

- I – emendas à Constituição;
- II – leis complementares;
- III – leis ordinárias;
- IV – leis delegadas;
- V – medidas provisórias;
- VI – decretos legislativos;
- VII – resoluções.

Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

E o art. 69 averba:

Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.

IV – O PAPEL DO ASSESSOR PROCURADOR

DEVIDO PROCESSO LEGAL EM RISCO. A DELEGAÇÃO DA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL AOS ASSESSORES PROCURADORES E OS VIESES COGNITIVOS

Líslie de Pontes Lima Lopes

Professora e empreendedora. Mestra em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Vice-Presidente da Comissão de Direito Tributário da Ordem dos Advogados do Brasil, Seccional do Ceará (2022/2024). Ex-Conselheira do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará (CONAT-CE). Kursou MBA em Planejamento Tributário Estratégico pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-Rio) e Especialização em Direito e Processo Tributário pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Advogada sócia do escritório LPL Advocacia e Consultoria.

Sumário: Introdução – 1. Devido processo legal – 2. Direitos fundamentais decorrentes do devido processo – 3. Advogados públicos como assessores de julgadores – 4. Julgamento e tomada de decisão. Contribuições da psicologia cognitiva – 5. Devido processo legal em risco – Considerações finais – Referências.

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal, em seu artigo 5º, traz uma vasta relação de direitos fundamentais, mas consigna no parágrafo segundo que “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

Como ensinou o saudoso mestre Hugo de Brito Machado, essa referência no texto constitucional afasta interpretações restritivas de operadores do Direito e de magistrados. Os direitos fundamentais são, segundo ele, os constantes na Constituição, devendo ser observado que a ausência de consagração expressa não é suficiente para afastar seu reconhecimento. É que pode existir previsão implícita, razão pela qual deve-se ter sempre em mente que os direitos fundamentais só podem ser limitados por expressa previsão legal.¹

No Estado Democrático de Direito, embora o Estado utilize sua soberania para criar leis, uma vez promulgadas, o Estado também se submete a elas, estabelecendo uma relação jurídica com o particular, na qual ambos, Estado e contribuinte, estão sujeitos à observância da lei.²

1. Machado, Hugo de Brito. *Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

2. Machado, Hugo de Brito. O conceito legalista de renda. *Revista CEJ*, Brasília, ano XIII, n. 47, p. 5-9, out./dez. 2009.

V – CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

José Eduardo Soares de Melo

Doutor e Livre-Docente em Direito. Professor Titular de Direito Tributário da PUC-SP (2012-2015). *Visiting Scholar* da Universidade da Califórnia (Berkeley). Professor Emérito da Faculdade Brasileira de Tributação. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria da Fazenda de São Paulo (1974-1997). Consultor Tributário.

Sumário: 1. Nos crimes contra a ordem tributária, o que justifica a tipificação do inadimplemento quando ausente a fraude? A inadimplência, ainda que proposital, pode figurar como crime? – 2. Não há incompatibilidade entre essa criminalização e a vedação constitucional à prisão por dívida? – 3. No caso de apropriação indébita, ausente a fraude e declarada a dívida, onde estaria o *animus* de fazer próprio o alheio? – 4. Aliás, em se tratando de dívida de responsável tributário, há apropriação se o sujeito passivo da relação obrigacional é o próprio responsável? – 5. Se não houvesse o dever de retenção, ou mesmo se fosse revogado o tributo a ser retido, e o responsável (V.G. Contratante) tivesse fracionado sua dívida com o contribuinte (V.G. Contratado) em três parcelas, o não pagamento de uma delas configuraria apropriação? – 6. Por que a natureza muda, quando a lei determina que uma dessas parcelas seja entregue ao fisco? – 7. No caso, p. Ex., de contribuições previdenciárias, caso não haja em caixa o valor suficiente para pagar toda a folha de salários, bruta, mas apenas o valor líquido a ser entregue a cada empregado, ou mesmo nem todo a ele, o pagamento de todo ou parte do salário líquido, e o inadimplemento do restante, inclusive da contribuição previdenciária devida pelo empregado, implica apropriação? De que, se não havia recurso? – 8. E, caso haja apropriação, em tese, poder-se-ia cogitar de inexigibilidade de conduta diversa? Ou seria o caso de pagar a contribuição, e não pagar o valor líquido do salário ao empregado? – 9. Caso um contribuinte falsifique um documento (V.G. Nota fiscal), e com isso suprima mais de um tributo (p. ex. ICMS, ISS, IPI, IRPJ, CSLL), há um crime ou vários? Concurso formal, ou material? – 10. E se a falsificação ocorre em notas fiscais de vários meses, há um só crime? Crime continuado? – 11. É possível oferecer-se a denúncia por crime contra a ordem tributária antes do exaurimento da via administrativa? – 12. E se se incluem sócios e contadores no rol de acusados, para configuração do crime de associação criminosa, a denúncia poderia desde já ser oferecida por conta dele? – 13. A súmula vinculante 24 aplica-se ao crime de descaminho? Qual a diferença entre ele e o previsto no Art. 1º, I, II e III, da Lei 8.137/90? Se o artigo do Código Penal referente ao descaminho fosse revogado, a conduta nele descrita não se subsumiria ao tipo do Art. 1º, I, II e III, da Lei 8.137/90? – Referências.

1. NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA, O QUE JUSTIFICA A TIPIFICAÇÃO DO INADIMPLEMENTO QUANDO AUSENTE A FRAUDE? A INADIMPLÊNCIA, AINDA QUE PROPOSITAL, PODE FIGURAR COMO CRIME?

A Lei federal 8.137/90 – disciplinando o crime tributário – estabelece o seguinte:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

(...)

II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.

Importante a distinção das situações relativas a “inadimplemento”, “sonegação”, “planejamento” e “elisão” fiscal a saber:

VI – SANÇÕES POLÍTICAS

OS LIMITES CONSTITUCIONAIS ÀS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS NÃO PATRIMONIAIS DE CARÁTER INTERVENTIVO

Heleno Taveira Tôres

Professor Titular e Chefe do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Acadêmico da Cadeira 44 da Academia Paulista de Direito (APD). Diretor Presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF), foi Vice-Presidente e membro do Comitê Executivo da *International Fiscal Association* (IFA), com sede em Amsterdã Holanda. Mestre, Doutor e Livre Docente. Advogado e Parecerista, sócio fundador de *Heleno Torres Advogados*.

Sumário: 1. O poder de polícia da administração e as sanções administrativas interventivas – 2. O direito tributário sancionador e as sanções de caráter interventivo – 3. Metodologia das sanções tributárias não patrimoniais de caráter interventivo – 4. Exemplos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal na análise de sanções tributárias de caráter interventivo – Referências.

O Professor Hugo de Brito Machado foi um jurista singular, homem de valores e acadêmico que foi exemplo de amor à docência, cujos ensinamentos constituem inestimável contribuição às letras jurídicas e, em particular, aos estudos do Direito Tributário. Sinto-me honrado em participar desta justa homenagem ao saudoso amigo.

1. O PODER DE POLÍCIA DA ADMINISTRAÇÃO E AS SANÇÕES ADMINISTRATIVAS INTERVENTIVAS

O controle e fiscalização das atividades dos particulares, por parte da Administração, e, eventualmente, a aplicação de sanções, é atividade que se desenvolve sob a égide do chamado “poder de polícia”. E isto porque as *sanções administrativas não patrimoniais de caráter interventivo*, objeto de análise neste artigo, têm tanto caráter de intervenção típica de poder de polícia, quanto de modalidade própria de sanção tributária.

De há muito, o papel do poder de polícia em estados democráticos¹ está a merecer considerações e aprofundamentos. Mormente a título de *prevenção* de condutas ilícitas ou incompatíveis com o interesse público.

Porém, o recurso a medidas *repressivas*, para adequado atendimento aos princípios de *individualidade das sanções*, quanto aos efeitos sobre o administrado, e de *eficiência*, quanto à sua utilidade para a Administração, e sempre nos limites da *legalidade*, deve

1. Estas são condutas esperadas de uma Administração democrática de um Estado Social de Direito. Para amplas considerações a respeito, veja-se: FREITAS, Juarez. Proposta de revisão conceitual do “poder de polícia administrativa” e o primado dos direitos fundamentais. In: Tôres, Heleno Taveira (Coord.). *Serviços públicos e direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 80-102; SCHMIDT-ASSMANN, Eberhard. *La teoría general del derecho administrativo como sistema*. Madrid: Marcial Pons, 2003, 475 p.

ser acompanhado de cautelas essenciais, usando de ponderação e adequação a cada situação, para que não se incorra em atividades odiosas e contrárias aos princípios constitucionais mais caros ao bom andamento de uma Administração própria de Estados democráticos e comprometidos com o curso da ordem econômica e do exercício de direitos fundamentais.

As regulações e controles, restrições de direitos individuais ou determinações de deveres, como modalidades do poder de polícia, quando amparados em competência constitucional, respeitados os direitos fundamentais e atendidos os requisitos de adequação e utilidade, limites intransponíveis ao seu exercício, são plenamente legítimos e devem ser protegidos, em favor da garantia dos interesses públicos da coletividade, que é sua precípua finalidade, mas desde que respeitados os espaços de competência legislativa para tanto.

Deste modo, o poder de polícia será tido como *regular* sempre que desempenhado nos limites legais e com respeito aos direitos individuais, aplicado pelo órgão legalmente competente, com observância de devido procedimento legal, e cabendo a discricionariedade, sem abuso ou desvio de poder. Daí a acurada observação de Celso Antônio Bandeira de Mello, ao dizer que o poder de polícia deveria ser compreendido como limitações ao exercício do direito de propriedade que correspondem à sua natural área de manifestação legítima, *i.e.*, à “*esfera jurídica da liberdade e da propriedade tuteladas pelo sistema*”.²⁻³

No nosso direito positivo, o CTN (art. 78) considera como *poder de polícia* “a atividade limitativa ou disciplinadora de direito, interesse ou liberdade, regulando prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público, relativo à segurança, higiene, ordem, costumes, disciplina da produção e do mercado, exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, tranquilidade pública ou respeito à propriedade ou aos direitos individuais ou coletivos”. É definição sobremodo alargada, albergando tanto a edição de lei ou de regulação das matérias que servem de objeto, quanto à fiscalização e às sanções aplicáveis em cada caso.

Neste grupo de atividades, excetuadas as faculdades de *editar regulamentos* em matéria de direito à liberdade e à propriedade, remanescem basicamente as funções de *fiscalização* das atividades, bens e sujeitos passíveis de controle administrativo. Neste plano, em se verificando a presença de alguma irregularidade ou ilegalidade, ao agente administrativo cabe o dever de impor as sanções adequadas, conforme a previsão normativa para a matéria.

No âmbito da *função administrativa* em geral, a autoridade administrativa tem poderes para aplicar *sanções administrativas*, mesmo quando a consequência seja a interdição de direitos ou perdimento de patrimônio, mas sempre que presentes as con-

2. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 686.

3. Ver ainda: Meirelles, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 13. ed. São Paulo: RT, 1988, p. 100; MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 7. ed. São Paulo: RT, 2003, p. 355-366; DIPIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Direito Administrativo*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 108-117.

VII – CLAREZA E SIMPLICIDADE DA LEGISLAÇÃO

CLAREZA E SIMPLICIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: CONSEQUÊNCIAS E DESAFIOS DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA EMENDA 132/2023

Antônio Gilson Aragão de Carvalho

Doutor em Ciências Jurídicas e Sociais e Especialização em Direito Tributário pelo IBET. Pós-graduado em Direito Tributário e Gestão Pública. Graduado em Direito.

Sumário: Introdução – 1. Primeiras impressões sobre o tema – 2. O que se sabe sobre o tema – 3. Hermenêutica jurídica e interpretação – 4. Interpretação e o olhar do constructivismo lógico-semântico – 5. Construção do sentido das normas jurídicas: uma abordagem pragmática – 6. Desafios na implementação do princípio: “clareza e simplicidade da legislação” – Conclusão – Referências.

INTRODUÇÃO

Em primeiro lugar, gostaria de expressar meus sinceros agradecimentos pelo honroso convite recebido do Instituto Cearense de Estudos Tributários (ICET) para contribuir com um livro em homenagem ao ilustre Professor Hugo de Brito Machado. Diversos temas foram disponibilizados para que pudéssemos escolher um assunto específico e desenvolver um artigo que integrasse a obra. Todos os temas apresentados são indiscutivelmente relevantes, contudo, um deles chamou particularmente minha atenção. Escolhi esse tema por acreditar que possui um significado profundo e pessoal. O tema escolhido é: “Clareza e simplicidade da legislação – Quais as consequências, o conteúdo e o alcance do princípio inserido na Constituição Federal pela Emenda Constitucional 132/2023, segundo o qual o sistema tributário deve pautar-se pela simplicidade e clareza”.

A Emenda Constitucional 132/2023, que trata da Reforma Tributária aprovada em 2023, inseriu um princípio de simplicidade e clareza no sistema tributário brasileiro. Este artigo pretende analisar as consequências, o conteúdo e o alcance deste princípio, à luz da Hermenêutica Jurídica sob as principais teorias, a meu sentir, que versa sobre o tema.

1. PRIMEIRAS IMPRESSÕES SOBRE O TEMA

Em homenagem ao Professor Hugo de Brito Machado e com base em seus valiosos ensinamentos, examinemos sua perspectiva sobre o tema em questão. O nobre professor destaca, em suas análises, a complexidade e a natureza multifacetada da interpretação das normas jurídicas. Ele sublinha que a interpretação não segue uma via única e não alcança um resultado definitivo. Mesmo diante de textos legais aparentemente claros,

A SIMPLIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA E SEUS REFLEXOS SOBRE A EXIGÊNCIA DE DEVERES INSTRUMENTAIS

Fredy José Gomes de Albuquerque

Mestrando em Direito Constitucional e Especialista em Direito e Processo Tributários pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). MBA em Gestão de Tributos pela Trevisan. Professor convidado de cursos de Pós-Graduação em Direito, Processo e Planejamento Tributários. Conselheiro Titular do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e vice-presidente da Turma 1102. Membro do Instituto Cearense de Estudos Tributários (ICET) e da Academia Cearense de Letras Jurídicas. Ex-julgador do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará (CONAT). Advogado licenciado.

Sumário: Considerações iniciais – 1. Direito à tributação simplificada como fundamento do sistema tributário nacional – 2. A proporcionalidade e sua relevância na construção de soluções que afastem o formalismo interpretativo – 3. Conclusões possíveis: efeitos da ausência de clareza e simplificação da legislação tributária – Referências.

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Honra-me o convite do ICET – Instituto Cearense de Direito Tributário para compor obra em homenagem à saudosa memória do Prof. Dr. Hugo de Brito Machado, um dos maiores Mestres do Direito Tributário de todos os tempos, verdadeiro professor de múltiplas gerações, que continua ecoando ideias e incontáveis lições a todos que se dedicam ao conhecimento de questões tributárias e à formação da Ciência Jurídica.

Agradeço o convite da Diretoria do ICET para escrever essa contribuição acadêmica, na pessoa do Prof. Dr. Schubert de Farias Machado e Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo, que têm liderado à frente do Instituto os principais debates relacionados a diversos temas tributários que importam aos contribuintes, à administração tributária e aos estudiosos do setor.

Essa iniciativa revela a verdadeira escola de pensamento que o Prof. Hugo Machado fundou e permitiu ser desenvolvida no âmbito do ICET e em inúmeros fóruns acadêmicos, mediante pensamento crítico, dialético e plural, fruto do entusiasmo com que liderava os debates e propunha a disseminação do conhecimento. A profundidade com que enfrentou temas áridos e a coragem com que defendia freios aos excessos praticados pelo Estado permite-nos lembrar, na esteira do que sempre bradava em palestras e encontros, que “autoridades são apenas alguns, e só durante algum tempo, enquanto cidadãos somos todos nós, e durante toda a nossa vida”.¹

1. Conforme registro publicado por seu filho, Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo, em memorável texto do Conjur. Ver: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Obrigado, Prof. Hugo de Brito Machado. São Paulo:

A RELAÇÃO ENTRE O DEVER DE CONSOLIDAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA COM O (NOVO) PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA SIMPLICIDADE SOB O PARADOXO DO PENSAMENTO COMPLEXO

Paulo Rosenblatt

Doutor em Direito Tributário Pela Universidade de Londres. Mestre em Direito Tributário e Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito do Recife (FDR/UFPE). Professor de Direito Tributário da Universidade Católica de Pernambuco (Unicap). Procurador do Estado de Pernambuco. Advogado.

Sumário: Introdução – 1. A contribuição de Hugo de Brito Machado para o dever de consolidar a legislação dos tributos de cada ente da federação – 2. A simplicidade e o paradoxo da complexidade – 3. A simplificação como segurança jurídica: cognoscibilidade – Conclusão – Referências.

INTRODUÇÃO

A iniciação de várias gerações nos estudos fiscais começou com o Curso de Direito Tributário, do professor Hugo de Brito Machado.¹ Posteriormente, vieram outros livros e os artigos dele, todos escritos em linguagem clara e objetiva, ainda que sobre temas difíceis, e que fazem parte da formação do pensamento jurídico-tributário nacional. Esse vasto conjunto dessa rica produção acadêmica e profissional deixou um legado inestimável para o direito brasileiro, que precisa ser preservado e constantemente revisitado.

Em vários desses escritos, ele defendeu que a legalidade e a isonomia exigem simplicidade e clareza das leis tributárias, em respeito à segurança jurídica dos destinatários das normas, os contribuintes. No entanto, no Brasil, a vagueza e a obscuridade são características inerentes ao sistema tributário, como há muito alardeou Alfredo Augusto Becker.² Isso não é um demérito nosso, mas uma característica comum dos ordenamentos jurídicos contemporâneos.³

Os motivos são diversos, mas destacam-se a excessiva constitucionalização do direito tributário, com uma intrincada hierarquia normativa apoiada em requisitos formais e materiais de validade, e uma carta significativa de limitações constitucionais

-
1. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1988.
 2. BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: LEJUS, 1999, p. 13.
 3. TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012. p. 74. Vide também: ROCHA, Sérgio André. *Da Lei à Decisão: A segurança jurídica Tributária Possível na Pós-Modernidade*. Lumen Juris. Rio de Janeiro, 2017, p. 78-79.

CLAREZA E SIMPLICIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ricardo Mariz de Oliveira

Graduado em Ciências Jurídicas e Sociais pela Faculdade de Direito da USP em 1963. Pós-graduação (Especialização) em Direito Civil pela mesma faculdade. Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT e membro de diversas entidades, como a ABDF, o IET, a ABRADT e a FESDT. Professor em cursos de direito tributário pós-graduação “lato sensu” do IBDT e professor convidado por várias faculdades e entidades no País. Palestrante em vários congressos sobre direito tributário. Relator nacional do Brasil perante o Congresso da International Fiscal Association realizado em Cancún em 1992, para o tema “Tax Consequences of International Acquisitions and Business Combination”. Autor de vários artigos e livros, inclusive do livro Fundamentos do Imposto de Renda.

O título deste artigo tem tudo a ver com o Professor Hugo de Brito Machado, por duas razões:

– ele foi um incansável defensor da prevalência do direito na regulação da vida social, o que, por evidente, requer que as leis sejam bem feitas, e serem bem feitas significa serem claras e simples;

– ele, como professor, como magistrado, como doutrinador e como conferencista, sempre exibiu uma invejável precisão e clareza na exposição das suas convicções, e sempre pelo modo simples, próprio dos homens cultos que não dependem de floreios linguísticos para se exprimir.

A partir destas duas verdades, penso que escrever sobre a clareza e a simplicidade da legislação tributária, numa obra coletiva em homenagem ao Professor Hugo, é uma maneira muito adequada, apesar de que não seria preciso dedicar um trabalho a este tema, pois é intuitivo a qualquer pessoa, e não uma demanda apenas de juristas, que as leis sejam escritas de modo claro e simples.

Realmente, o principal objetivo de qualquer lei é disciplinar o comportamento dos jurisdicionados em torno do objeto de que trate, tendo em vista direitos individuais e valores coletivos, com o objetivo de estabelecer bom e pacífico convívio social. Ora isto somente é possível se houver uma compreensão coletiva dos mandamentos legais, para que ninguém seja surpreendido com a decretação de algum comportamento que deveria ter tido, mas que não estava facilmente perceptível na lei.

E o mesmo é necessário quando qualquer disputa seja submetida a algum órgão judicante, ninguém devendo ser surpreendido por uma interpretação inesperada, mas calcada num texto legal falho.

Em outras palavras, é mais desejável que a norma legal segundo a qual “ninguém pode alegar ignorância da lei” seja um imperativo real na sociedade, e não apenas uma

CLAREZA E SIMPLICIDADE DA LEGISLAÇÃO

Schubert de Farias Machado

Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET. Advogado.

Sumário: Introdução – 1. A clareza – 2. O feito das normas – 3. Ausência de consolidação de normas – 4. A consulta fiscal – 5. A dúvida – 6. Erro e responsabilidade – 7. A clareza como determinação constitucional – Conclusões – Referências.

INTRODUÇÃO

Para compor esta edição especial em homenagem ao professor Hugo de Brito Machado escolhemos tratar da *clareza e simplicidade da legislação*, tema que lhe era caro. Defendia com energia a importância de uma legislação clara, coerente e consolidada de forma a conferir segurança jurídica a todos, cidadãos e Estado, contribuintes e fisco.

Em um ambiente onde a legislação tributária se mostra cada vez mais complexa e confusa, com alterações constantes, minúcias casuísticas e dispositivos repletos de remissões que levam a novas remissões, obrigando o interessado a abrir muitos volumes ou “janelas” para conseguir ler um único artigo de lei, levando os próprios agentes do fisco, por vezes, a apresentar diferentes respostas para uma mesma questão, a busca de clareza se mostra como a tábua salva-vidas em um revolto mar de incertezas.

Ao ler o roteiro de temas elaborado com tanto zelo por Hugo Segundo, quase ouvimos a voz imponente do professor Hugo Machado evocando o artigo 212 do CTN e questionando, com sua determinação habitual, quais seriam as consequências do descumprimento contínuo do dever de editar regulamentos anuais para cada tributo, omissão que ele considerava inadmissível e profundamente prejudicial à segurança jurídica.

A Emenda Constitucional 132/2023, ao incluir a *simplicidade* e a *transparência* dentre os princípios orientadores da legislação tributária, parece ecoar de suas batalhas incansáveis em favor de um ambiente jurídico mais seguro.

Escrevemos nosso artigo procurando responder a uma pergunta muitas vezes repetida pelo professor Hugo Machado: quais os caminhos para se conferir simplicidade e transparência à lei tributária?

1. A CLAREZA

Norma clara não é aquela cujo texto admita apenas uma interpretação ou sentido. Isso não se consegue. As palavras permitem que nelas se coloque ou delas se retire mais de um significado. Tal constatação, contudo, não deve paralisar quem busca aclarar o que diz a lei. Afinal, as normas devem primeiro ser compreendidas para que possam

Gostou do conteúdo desta degustação?

Então compartilhe com amigos e amigas!

www.editorafoco.com.br

Bons estudos!

Editora Foco

