

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



52



# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

52

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretora Financeira  
**Lidia Lobello de Oliveira Rocha**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*  
*Editora*, com alterações procedidas por  
*Phoenix e Dialética*

Capa (fundo)  
*Detalhe da obra*  
*"100% Azul ou Quase",*  
*de Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores  
*Fátima Lodo Andrade da Silva*

Fotolito da Capa  
*Binho's*

Impressão  
*Gráfica Palas Athena*

(JANEIRO - 2000)



*Debora Keiko Ando*  
é a autora da obra  
reproduzida em destaque  
na capa desta edição.

Os acórdãos estampados na íntegra  
correspondem às cópias obtidas nas  
Secretarias dos Tribunais ou se originam  
de publicações oficiais de seus julgados.  
Tiragem superior a 3.000 exemplares.  
Distribuição em todo o País.



Uma publicação mensal de  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**  
Rua Sena Madureira, 34  
CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
Fone/fax (0XX11) 5084-4544

## SUMÁRIO

### *Doutrina*

- Empresas sem empregados - indevida contribuição ao PIS, Cofins e CSLL  
- *Adonilson Franco* 7
- As entidades fechadas de previdência privada como instituições de assistência social - *Alberto Xavier* 19
- A compensação do indébito do “salário-educação” - *Aroldo Gomes de Mattos* 46
- Dano moral pela exigência indevida de tributo - *Célio Armando Janczeski* 55
- Ainda o Funrural e o Incra - *Dirceu Galdino e Heron Arzua* 60
- A Cofins e os chamados “imóveis próprios” - *Fernando Netto Boiteux* 71
- Tributação de postes de energia elétrica pelos municípios - impossibilidade  
- *Gilberto de Castro Moreira Junior* 80
- Ministério Público e ação civil pública em matéria tributária - *Hugo de Brito Machado* 84
- Repetição do indébito: contribuição ao INSS sobre pagamentos a administradores, autônomos e avulsos - *Marco Aurelio Greco* 91
- O problema do contraditório nos casos de lançamento por homologação (é necessária, ou não, a instalação de prévio procedimento administrativo quando o crédito tributário decorre de “autolancamento”?) - *Paulo Cesar Conrado* 114
- Da cessão de mão-de-obra na lei de organização da seguridade social. Apon-  
tamentos acerca da substituição tributária - *Ricardos Almagro V. Cunha* 118

### *Pareceres*

- Incentivos fiscais do Estado de Mato Grosso do Sul - prática usual em todas as unidades federativas - aspectos jurídicos - *Ives Gandra da Silva Martins* 131
- Imposto de renda pessoa jurídica e subvenções para investimentos - *Reinaldo Pizolio* 147
- As contribuições previdenciárias após a Lei 9.717/98 - alguns reflexos da reforma da Previdência no âmbito municipal - *Ministério Público junto ao Tribunal de Constas da Paraíba* 159

# Ministério Público e Ação Civil Pública em Matéria Tributária

*Hugo de Brito Machado*

## 1. Introdução

A questão essencial que pretendemos examinar neste estudo é a de saber se o Ministério Público está, ou não, legitimado a promover a ação civil pública em matéria de tributação, em duas situações específicas, a saber: *a)* para afastar a exigência de um tributo que reputa fundado em lei inconstitucional, e *b)* para compelir a autoridade da administração tributária a exigir tributo diante de situação de fato que ela entende não ser o tributo devido, mas tal entendimento pode ser seriamente questionado.

Quando se examina qualquer tema jurídico não se deve esquecer que o Direito é um *sistema de normas*. Aliás, que o Direito é um sistema de normas todos afirmam. Desde os primeiros contatos com o estudo do Direito, até os estudos de pós-graduação, tem-se esta assertiva, que está albergada na generalidade dos compêndios de Introdução do Estudo do Direito, de Teoria Geral do Direito e de Filosofia do Direito.

Ninguém nega o caráter sistêmico do Direito. Muitos, porém, ainda são os que nenhuma consequência extraem da idéia de sistema nos estudos jurídicos, na interpretação das prescrições jurídicas em geral. Inteiramente distanciados dela, interpretam as normas e prescrições concretas como se fossem realidades isoladas. Interpretam até certos dispositivos de uma lei sem ao menos considerarem os demais dispositivos da mesma lei.

É certo que a palavra *sistema* tem, como tantas outras, mais de um significado. Entretanto, o que em geral se entende é que para ser sistema o Direito há de ter pelo menos duas qualidades, a saber, a completude e a coerência.

A completude obtém-se pelo preenchimento das lacunas que eventualmente sejam constatadas. A coerência é alcançada pela eliminação das antinomias surgidas entre as normas que integram o sistema. Em qualquer caso, busca-se a realização dos valores fundamentais da segurança e da justiça, sem esquecermos que “os elementos universalmente válidos da idéia de direito são só a *justiça* e a *segurança*”.<sup>1</sup>



**Hugo de Brito Machado**

é Juiz Aposentado do TRF da 5ª Região, Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

<sup>1</sup> Gustav Radbruch, *Filosofia do Direito*, 5ª ed., Arménio Amado, Coimbra, 1974, p. 162.



Admitir-se uma lacuna cujo não-preenchimento cria um verdadeiro momento de incongruência no Direito, assim como permitir a subsistência, neste, de duas normas antinômicas, significa negar tanto o valor segurança, que se expressa pela certeza, como o valor justiça, que se expressa pela isonomia.

Com efeito, a existência de normas antinômicas gera a insegurança, em face da incerteza que sempre haverá por não se saber qual dessas normas ao final será aplicada ao caso. E permite a injustiça, porque admite a solução de casos idênticos, ora com a aplicação de uma, ora com a aplicação da outra das normas contraditórias.

Atento às exigências de completude, e de coerência, vamos então examinar as questões inicialmente propostas.

## 2. O Ministério Público e a Defesa dos Direitos

### 2.1. A classificação dos direitos

Para a adequada compreensão da competência do Ministério Público na defesa dos direitos, é muito útil a classificação destes. Não se trata de fazer uma completa classificação dos direitos, nem de classificá-los em função de critérios outros, que não os relativos à titularidade e à disponibilidade destes, elementos relevantes para a definição da competência do Ministério Público.

Os direitos, quanto à titularidade, podem ser coletivos ou difusos, e individuais. Há quem distinga direitos coletivos de direitos difusos. Essa distinção, porém, embora possa ter importância para outros fins, no âmbito deste estudo é irrelevante. Podemos considerar, portanto, como integrantes da mesma categoria, os direitos coletivos e os difusos.

Assim, no âmbito deste estudo, podemos classificar os direitos, quanto à titularidade, em:

- a) direitos coletivos ou difusos; e
- b) individuais.

Não tem sentido prático, no contexto deste estudo, a distinção entre direitos *coletivos* e *difusos*. Não se nega essa distinção, aliás muito bem esclarecida por Mazzilli,<sup>2</sup> apenas se deixa de enfrentá-la porque inútil para a determinação da competência do Ministério Público. Diremos, assim, de uma forma abrangente, que são direitos cujos titulares não estão individualizados. São direitos transindividuais.

Direitos individuais, diversamente, são aqueles cujos titulares estão perfeitamente identificados. Mesmo quando formem uma coletividade, cada indivíduo tem o seu direito definido de forma que pode exercitá-lo independentemente dos demais.

Para adequada definição da competência do Ministério Público, impõe-se ainda a classificação dos direitos individuais, quanto à disponibilidades. Tendo-se em vista esse critério, vale dizer, a disponibilidade, os direitos individuais podem ser:

- a) disponíveis; e
- b) indisponíveis.

São disponíveis aqueles cujos titulares podem a eles renunciar validamente. Renunciar não apenas ao exercício, porque o exercício dos direitos é sempre renunciável. Renunciar ao próprio direito. Os indisponíveis, ao contrário, são aqueles cujos titulares não podem a eles renunciar. Quando renunciaram, entende-se que estão renunciando apenas ao respectivo exercício, e podem arrepender-se e voltar a exigí-los.

<sup>2</sup> Hugo Nigro Mazzilli, *A Defesa dos Interesses Difusos em Juízo*, RT, São Paulo, 1988, p. 9.

## 2.2. Direitos que o Ministério Público deve defender

A Constituição Federal define o Ministério Público como “instituição permanente, essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis”.<sup>3</sup> E coloca entre suas funções institucionais a de “promover o inquérito civil e a ação civil pública para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos”.<sup>4</sup>

É necessário entender-se tais dispositivos constitucionais em consonância com outros, também albergados pela Constituição. Tanto no que concerne a atribuições específicas de determinados órgãos dessa instituição, como também no que concerne às vedações impostas a seus membros. Assim é que a competência para defender a ordem jurídica há de ser entendida em termos, não se podendo entender essa atribuição como legitimadora para o patrocínio de ação direta de inconstitucionalidade por qualquer dos membros da instituição. Nem se podendo entender que no desempenho de atribuição tão ampla possa o membro do Ministério Público desconsiderar, ainda que por via oblíqua, as restrições que lhe impõe a própria Constituição.

## 2.3. Vedação da advocacia

Entre as vedações que a Constituição impõe aos membros do Ministério Público encontra-se o exercício da advocacia,<sup>5</sup> bem como a representação judicial e a consultoria jurídica de entidades públicas.<sup>6</sup>

Tais vedações são de grande importância na compreensão das atribuições do Ministério Público, e assim não podem deixar de ser consideradas na interpretação dos dispositivos que as definem, especialmente quanto a expressões vagas como, por exemplo, *defesa da ordem jurídica* e do *regime democrático*.

Assim, embora não se possa negar que no exercício da advocacia defende-se a ordem jurídica, e muita vez também se defende o regime democrático, não se pode concluir esteja o membro do Ministério Público autorizado a defender a ordem jurídica, ou o regime democrático, utilizando-se para tanto do exercício da advocacia.

Neste contexto é que se coloca, então, especificamente, a questão de saber se o Ministério Público está, ou não, legitimado a promover a ação civil pública, como forma de oposição à cobrança de um tributo que repete inconstitucional.

Vejamos:

## 3. Oposição ao Tributo Inconstitucional

### 3.1. A relação tributária. Lei tributária inconstitucional

A primeira questão que se há de resolver consiste em definir a natureza do direito de oposição à cobrança de um tributo indevido, e tal questão se resolve em face da relação tributária.

Todo contribuinte, para ser tratado como tal, há de ser identificado. Os direitos do contribuinte, portanto, são direitos individuais. O direito que este tem de se opor à cobrança de um tributo indevido é um direito individual, de natu-

<sup>3</sup> Constituição Federal de 1988, art. 127.

<sup>4</sup> Constituição Federal de 1988, art. 129, inciso III.

<sup>5</sup> Constituição Federal de 1988, art. 128, inciso II, alínea “b”.

<sup>6</sup> Constituição Federal de 1988, art. 129, inciso IX, parte final.



reza patrimonial, do qual pode o titular abrir mão. Direito disponível, portanto.

Assim, ainda quando se trate de situação na qual a oposição à cobrança do tributo esteja fundada na inconstitucionalidade da lei que o instituiu, ou aumentou, certo é que não se pode dizer presente um direito coletivo ou difuso. Há, nesses casos, direito individual disponível.

É certo que existe um *interesse coletivo* ou *difuso* em que as leis do país sejam conforme à Constituição. Ocorre que não se deve confundir esse direito, com o direito individual subjetivo de alguém, de não pagar um tributo fundado em lei inconstitucional. O direito de ter leis em conformidade com a Constituição diz respeito à adequação das leis, em tese, às normas da Constituição, também vistas em tese. Independe da incidência das leis. Já o direito de se opor ao pagamento de um tributo fundado em lei inconstitucional é direito subjetivo e portanto só existe a partir da incidência da norma. Só a partir da incidência de uma lei tributária inconstitucional é que alguém, em cujo patrimônio repercutiu aquela incidência, poderá promover a ação adequada para a proteção de seu direito.

É certo que o mandado de segurança, cabível para a proteção do direito de não ser compelido a pagar tributo inconstitucional, pode ser impetrado preventivamente, mas a impetração preventiva não se confunde com a impetração contra a lei em tese, como já tivemos oportunidade de esclarecer, asseverando que “o mandado de segurança é *preventivo* quando, já existente ou em vias de surgimento situação de fato que ensejaria a prática do ato considerado ile-

gal, tal ato ainda não tenha sido praticado, existindo apenas o *justo receio* de que venha a ser praticado pela autoridade impetrada. É preventivo porque destinado a evitar a lesão ao direito, já existente ou em vias de surgimento, mas pressupõe a existência da situação concreta na qual o impetrante afirma residir, ou dela decorrer o seu direito cuja proteção, contra a ameaça de lesão, está a reclamar do Judiciário”.<sup>7</sup>

É fácil de se estabelecer, assim, a distinção entre questionar uma *relação jurídica* fundada em lei inconstitucional, e questionar a própria lei tributária que se considera contrária à Constituição. Para o primeiro desses questionamentos o Ministério Público não está, em princípio, legitimado, nem a ação civil pública é o instrumento adequado. Por outro lado, para questionar a constitucionalidade das leis, como é sabido, a legitimação do Ministério Público há de ser exercida pelo órgão próprio, legitimado para o controle concentrado da constitucionalidade das leis, e pela via adequada, a ação direta.

### 3.2. *Direito individual homogêneo*

Questão das mais relevantes, no estágio atual de evolução de nosso sistema jurídico, reside em saber se e até que ponto está legitimado o Ministério Público para a defesa de direitos individuais homogêneos.

Ressalte-se desde logo a diferença entre estes e os chamados direitos difusos, ou coletivos, bem como a distinção entre direitos *coletivos*, e defesa *coletiva* de direitos. Na judiciosa lição de Zavascki, “Direito coletivo é direito transindividual (= sem titular determinado) e indivisível. Pode ser difuso ou coleti-

<sup>7</sup> Hugo de Brito Machado, *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*, 3ª ed., Dialética, São Paulo, 1998, p. 221.

vo, *stricto sensu*. Já os direitos individuais homogêneos são, na verdade, simplesmente direitos subjetivos individuais. A qualificação de homogêneos não desvirtua essa sua natureza, mas simplesmente os relaciona a outros direitos individuais assemelhados, permitindo a defesa coletiva de todos eles. 'Coletivo', na expressão direito coletivo, é qualificativo de 'direito' e por certo nada tem a ver com os meios de tutela. Já quando se fala em defesa 'coletiva', o que se está qualificando é o modo de tutelar o direito, o instrumento de sua defesa".<sup>8</sup>

O Ministério Público está legitimado pela vigente Constituição a defender os direitos coletivos e os direitos individuais indisponíveis.<sup>9</sup> Leva problema, porém, saber se também está legitimado para a defesa de direitos individuais homogêneos, sendo estes disponíveis. Zavascki assevera que sim, porque "o legislador ordinário o habilitou a defender coletivamente direitos individuais não só de consumidores,<sup>10</sup> mas também de investidores no mercado de valores mobiliários<sup>11</sup> e de credores de instituições financeiras em regime de liquidação extrajudicial,<sup>12</sup> sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, sejam eles necessitados ou não".<sup>13</sup>

Podem então ser suscitadas as questões de saber: a) se é constitucional a legitimação onferida por lei ordinária, b) se é ilimitada essa legitimação, e ainda, c) se essa legitimação abrange somente

os casos expressamente previstos nas leis.

Zavascki responde afirmativamente à primeira dessas questões, e quanto à segunda diz que "a atuação do Ministério Público objetiva sentença condenatória genérica, mas a liquidação específica será promovida pelo próprio titular do direito individual". Qualifica, outrossim, a lesão capaz de ensejar a legitimação do *parquet*, afirmando que "nos três casos, a lesão é especificamente significativa, dado que, pela natureza dos bens atingidos e pela dimensão coletiva alcançada, houve também lesão a valores de especial relevância social, assim reconhecidos pelo próprio constituinte".<sup>14</sup>

Penso que a legitimação é constitucional. Não porque ao legislador ordinário caiba ampliar as atribuições do Ministério Público, mas porque tais atribuições estão implícitas na Constituição. Com isto respondo as duas primeiras questões, e adianto pressuposto para a resposta à terceira e última.

Tenho sustentado que na obra do jurista há de estar sempre presente a consideração finalística, sem a qual o Direito se revela incongruente e inútil.

A Constituição atribuiu ao Ministério Público, entre outros, os encargos de "zelar pelo efetivo respeito dos Poderes Públicos e dos serviços de relevância pública aos direitos assegurados nesta Constituição, promovendo as medidas necessárias a sua garantia".<sup>15</sup> E disse que a legitimação do Ministério Públi-

<sup>8</sup> Teori Albino Zavascki, "Defesa de direitos coletivos e defesa coletiva de direitos", *Revista Jurídica* nº 212, Síntese, Porto Alegre, p. 17.

<sup>9</sup> Art. 127.

<sup>10</sup> Lei 8.078, de 1990, arts. 91 e 92.

<sup>11</sup> Lei 7.913, de 1989.

<sup>12</sup> Lei 6.024, de 1974, art. 46.

<sup>13</sup> Estudo citado, p. 29, parte V, item 31.

<sup>14</sup> Estudo e local citados, p. 29.

<sup>15</sup> Constituição Federal de 1988, art. 129, II.



co para as ações civis a ele expressamente atribuída “não impede a de terceiros, nas mesmas hipóteses, segundo o disposto nesta Constituição e na lei”.<sup>16</sup>

Vê-se, portanto, que a legitimação do Ministério Público não é apenas para a propositura de ações versando direitos não individualizados, ou individualizáveis. Se fosse, não teria sentido a regra segundo a qual a legitimação do Ministério Público não impede a de terceiros, nas mesmas hipóteses.

Não é razoável entender-se que o Ministério Público está legitimado a promover ações para defender quaisquer direitos individuais homogêneos. Mesmo aqueles de larga repercussão coletiva. Para a legitimação do Ministério Público é indispensável tenha grande *expressão coletiva*, vale dizer, é indispensável que se trate de direitos cujo respeito seja de grande relevo para a coletividade globalmente considerada, posto que o *parquet* representa a sociedade, e não os indivíduos isoladamente. Mas isto não é bastante.

O Direito dos contribuintes de não pagarem tributo criado, ou aumentado, por lei inconstitucional, por exemplo, é um direito individual homogêneo, geralmente de notável expressão coletiva. Entretanto, admitir que o Ministério Público promova ação civil pública para atacar a cobrança desse tributo seria admitir que os membros do *parquet* pudessem advogar, e isto é inadmissível em face de vedação constitucional expressa (art. 128, II, “b”). Inadmissível, portanto, a propositura da ação pelo Ministério Público, ainda que somente venha este a atuar no processo de conhecimento.

Haveria, então, um conflito entre as normas de leis ordinárias, segundo as quais o Ministério Público está legitimado para a defesa de direitos individuais homogêneos, e aquela outra, da Constituição, que veda expressamente a seus membros o exercício da advocacia?

Há, na verdade, um conflito apenas aparente. Conflito facilmente superado pelo intérprete com a utilização dos elementos sistêmico e teleológico.

Existem direitos individuais homogêneos nos quais as quotas individualizadas, ou individualizáveis, são de valor economicamente significativo. Os indivíduos, titulares dessas quotas, por isto mesmo são motivados a defendê-las. No caso da cobrança de um tributo inconstitucional isto geralmente acontece. Por isto os contribuintes ingressam em Juízo, individualmente, impugnando-a. Nestes casos, aliás, como o que os autores pretendem é simplesmente impedir a cobrança do tributo inconstitucional, nem se haveria de falar na execução do julgado. Admitindo-se, pois, a doutrina de Zavascki, os membros do *parquet* poderiam atuar largamente na defesa dos direitos individuais dos contribuintes.

Existem, todavia, direitos individuais homogêneos que, embora tenham, globalmente considerados, expressão econômica elevada, não são economicamente significativas as parcelas ou quotas individuais. Os titulares desses direitos, por isto mesmo, não são motivados a defendê-los individualmente.

Assegura a Constituição, que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.<sup>17</sup> E

<sup>16</sup> Constituição Federal de 1988, art. 129, § 1º.

<sup>17</sup> Constituição Federal de 1988, art. 5º, XXXV.

se a lei não excluirá, certamente seu intérprete não pode fazê-lo.

Os elementos sistêmico e teleológico mandam que o hermenêuta considere todas essas normas, e as interprete promovendo-lhes a conciliação, fazendo com que nenhuma delas resulte inútil, e seja alcançada a finalidade de cada uma.

O entendimento segundo o qual todos os direitos individuais homogêneos podem ser defendidos pelo Ministério Público leva à conclusão de que os membros do *parquet* podem advogar, e tal conclusão conflita flagrantemente com a norma constitucional que expressamente o proíbe. O entendimento segundo o qual somente os direitos difusos ou coletivos podem ser defendidos pelo Ministério Público deixa inútil as normas da Constituição segundo as quais tem o *parquet* o dever de zelar pelo efetivo respeito aos direitos nela assegurados, e nenhuma lesão ou ameaça a direito pode ser excluída de apreciação do Judiciário.

Penso que as normas de leis ordinárias que legitimam o Ministério Público para a defesa dos direitos individuais homogêneos nos casos aqui referidos, são meramente explicitantes, ou exemplificativas. Aliás, a não ser assim, seriam inconstitucionais. Como a Constituição não deu, explicitamente, ao Ministério Público, tal legitimação, de duas uma: ou se entende que se trata de legitimação implícita na Constituição, e neste caso não pode ser restrita aos casos indicados em leis ordinárias, ou então ter-

se-á de concluir que a mesma não está implícita na Constituição, e neste caso as leis que a conferem, como fizeram as de início referidas, são inconstitucionais.

#### 4. Conclusões

Pode-se, portanto, formular as seguintes conclusões:

1ª) O Ministério Público não está legitimado a promover ação civil pública como forma de defender direitos individuais homogêneos dos contribuintes em geral, contra a exigência de tributo fundada em lei inconstitucional.

2ª) O Ministério Público está, todavia, legitimado para a defesa dos direitos individuais homogêneos que tenham duas características, a saber: a) sejam, em sua globalidade, de grande *expressão coletiva*, e b) em suas quotas, ou parcelas, individualizadas, ou individualizáveis, sejam de valor econômico não significativo. Não, porém, para a defesa daqueles direitos cujas parcelas individualizadas, ou individualizáveis, sejam de porte econômico capaz de estimular a defesa, individualmente, por seus titulares. Ainda que tenham grande expressão coletiva.

3ª) A defesa do direito coletivo de que as leis sejam conforme a Constituição pode e deve ser defendido pelo Ministério Público, mas para tanto deve atuar o seu órgão legitimado para o controle direto de constitucionalidade, que oferece o instrumento adequado para esse fim