

ROBERTO MAGNO PIANA DE MIRANDA

Vinculado à DS de Foz do Iguaçu, mas atualmente lotado em Belo Horizonte – MG, Tel: (31) 3218 6435 – Roberto.Miranda@receita.fazenda.gov.br

A INVIOLABILIDADE DO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DA PESSOA JURÍDICA.

Dissertação elaborada visando à apresentação no CONAF 2008, cujo tema enquadra-se no tópico III – Lei Orgânica do Fisco - *Prerrogativas e garantias: “privilégios” ou direitos necessários ao exercício do cargo*, bem como no item IV – Tributação - *Código de Defesa do Contribuinte e seus efeitos na área tributária*.

**Belo Horizonte
Setembro de 2008**

1. SUMÁRIO

Realizaremos através do presente estudo uma breve análise sobre a suposta inviolabilidade do domicílio tributário das pessoas jurídicas, no que tange à atuação dos servidores fiscais.

2. INTRODUÇÃO

Haja vista a crescente discussão em torno do Código de Defesa do Contribuinte, procuraremos estabelecer alguns aspectos que hão que ser considerados em relação à suposta inviolabilidade do domicílio tributário da pessoa jurídica, tema recorrente em qualquer discussão acerca da limitação dos poderes da fiscalização.

3) A AMPLITUDE DA PROTEÇÃO À CASA COMO ASILO INVOLÁVEL.

Faz-se necessário destacar que anteriormente à análise do alcance da concepção dos termos *casa*, *domicílio* e *residência* através de pareceres doutrinários sobre as origens dos institutos, há que ser realizada uma interpretação sistemático-teleológica das disposições sobre a matéria existentes no próprio ordenamento jurídico, respeitada a óbvia prevalência dos preceitos constitucionais.

O apego a um extremado purismo etimológico para a delimitação da abrangência de determinado termo jurídico, antes da realização de uma análise sistemática de toda a legislação pertinente e do exame da finalidade buscada pelo preceito sob exame, pode culminar por desvirtuar a justa aplicação da norma, mormente quando o termo cuja amplitude é perquirida é comumente empregado, até mesmo pelos próprios legisladores e doutrinadores, de forma desvinculada de seu sentido tecnicamente defendido.

A busca por um paralelo entre os conceitos de *casa* e *domicílio* na CR/88 não resulta, à primeira vista, em descobertas facilmente perceptíveis, merecendo menção inicial a norma constitucional consubstanciada no artigo 47, 3º, III, do ADCT da CR/88, na qual evidencia o legislador seu intuito de identificar o subconjunto *casa de moradia* como uma espécie do gênero *casa*.

Pois é justamente uma análise sistêmica mais atenta da utilização em nossa Carta Magna da expressão “*de moradia*” que nos permitirá a extração de conclusões mais relevantes. Paralelamente ao artigo 47, 3º, III, do ADCT, também os artigos 6º¹; 7º,

¹ São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a **moradia**, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição (g.n.).

IV²; 23, IX³; 183⁴ e 191⁵ da CR/88 utilizam o termo *moradia*, ao passo que o inciso X, art. 5º, emprega a expressão “*sem consentimento do morador*”. A partir do momento em que se constata que o próprio dispositivo constitucional que determina a existência de um *asilos inviolável* estipula que o recinto sob proteção é aquele cujo ocupante é um *morador*, vislumbra-se a possibilidade de que a exegese do uso termo *moradia*, realizada a partir de outros preceitos de nossa própria Lei Maior, possa contribuir para que delimitemos precisamente a que modalidade de *casa* estaria a se referir o mandamento constitucional que instituiu sua inviolabilidade.

Os artigos 6º e 7º da CR/88 elencam uma série de necessidades vitais (dentre elas a *moradia*) dos trabalhadores e dos indivíduos em geral que não que ser preservadas, não sendo outra a razão pela qual ambos os dispositivos estão incluídos no capítulo dos *Direitos Sociais*. Tal constatação é o primeiro sinal de que se afigura inadequado atribuir ao vocábulo *moradia* um sentido que abarque até mesmo os espaços comerciais ou industriais. Não aparenta ser cabível prosseguirmos em qualquer linha de raciocínio cujo desenlace seja a conclusão de que almejasse o legislador, através das citadas normas, universalizar até mesmo o exercício das atividades empresariais, buscando assim transformar todos os indivíduos da sociedade em valorosos empreendedores.

² Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com **moradia**, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim (g.n.).

³ Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

IX - promover programas de construção de **moradias** e a melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico (g.n.).

⁴ Aquele que possuir como sua área urbana de até duzentos e cinquenta metros quadrados, por cinco anos, ininterruptamente e sem oposição, utilizando-a para sua **moradia** ou de sua família, adquirir-lhe-á o domínio, desde que não seja proprietário de outro imóvel urbano ou rural (g.n.).

⁵ Aquele que, não sendo proprietário de imóvel rural ou urbano, possua como seu, por cinco anos ininterruptos, sem oposição, área de terra, em zona rural, não superior a cinquenta hectares, tornando-a produtiva por seu trabalho ou de sua família, tendo nela sua **moradia**, adquirir-lhe-á a propriedade (g.n.).

Os artigos constitucionais subseqüentes (23, IX⁶; 183⁷ e 191⁸) também lançam uma luz sobre a busca pela extensão do conceito de *moradia*, uma vez que discorrem sobre *programas de construção de moradias* ou colocam como requisito para a aquisição da propriedade por usucapião o fato de o usucapiente (ou sua família) utilizar o imóvel para fins de *moradia*. Tais questões são completamente dissociadas das atividades empresariais. Caso existisse qualquer correlação, os respectivos mandamentos haveriam que estar situados no capítulo constitucional dedicado aos *Princípios Gerais da Atividade Econômica*.

Fôssemos nos apegar apenas às considerações doutrinárias fundadas no direito comparado ou no estudo etimológico da palavra *moradia*, acabaríamos nos deparando com dificuldades intransponíveis para aplicabilidade de determinados mandamentos constitucionais, uma vez que a tese comumente defendida é de que a transitoriedade é elemento integrante da noção de *moradia* (ou *morada*)⁹, exprimindo um lugar de parada ou de permanência sem o caráter definitivo¹⁰. É impossível a conciliação desta provisoriedade com os ditames, por exemplo, das normas acima comentadas (artigos 183 e 191 da CR/88), nas quais o emprego do termo *moradia* tem por finalidade justamente exigir que, para fruição do usucapião, haja a demonstração da posse ininterrupta e prolongada. Por outro lado, os usos e costumes¹¹ já consagraram que o ocupante de um imóvel comercial ou industrial jamais é designado como *morador* do estabelecimento, sendo tal vocábulo empregado apenas quando nos referimos àqueles que habitam imóveis residenciais.

Desta forma, nossa concordância com a maioria dos doutrinadores vai até o ponto em que estes atribuem ao vocábulo *casa* (art. 5º, X, da CR/88) um significado

⁶ Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:
IX - promover programas de construção de **moradias** e a melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico (g.n).

⁷ Aquele que possuir como sua área urbana de até duzentos e cinqüenta metros quadrados, por cinco anos, ininterruptamente e sem oposição, utilizando-a para sua **moradia** ou de sua família, adquirir-lhe-á o domínio, desde que não seja proprietário de outro imóvel urbano ou rural (g.n).

⁸ Aquele que, não sendo proprietário de imóvel rural ou urbano, possua como seu, por cinco anos ininterruptos, sem oposição, área de terra, em zona rural, não superior a cinqüenta hectares, tornando-a produtiva por seu trabalho ou de sua família, tendo nela sua **moradia**, adquirir-lhe-á a propriedade (g.n.).

⁹ VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito Civil, vol. I, p.234

¹⁰ SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico, p.541

¹¹ Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro - Art. 4o Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

que alcança até mesmo os escritórios e estabelecimentos comerciais ou industriais ocupados com exclusividade¹² ou com laços de particularidade¹³. Por outro lado, pedimos vênia para discordar da não consideração da adjetivação constitucionalmente dada a este mesmo termo, haja vista que a CR/88 (art. 5º, XI) deixa claro que a modalidade de *casa* à qual a inviolabilidade é conferida é aquela ocupada por um *morador*. A precisa delimitação da concepção constitucionalmente pretendida para o termo *casa* pode ainda ser buscada a partir de subsídios adicionais, extraíveis de nossa Lei Maior.

A análise da finalidade buscada pela norma que impede a entrada na *casa* no período noturno, aplicável aos casos de determinação judicial, nos conduz inexoravelmente à mesma conclusão a que, paradoxalmente, chegaram os autores que advogam a ampla aceção do termo.

Ao defenderem que a *ratio* constitucional da citada limitação temporal é possibilitar *um descanso seguro a seus moradores*, bem como evitar a invasão por autoridades da *esfera íntima da vida familiar*¹⁴, desconsideram estes mesmos doutrinadores que tal justificativa para a impenetrabilidade durante o período noturno não se compatibiliza com um conceito de *casa* que abarque até mesmo os espaços industriais ou comerciais.

Parece-nos razoável concluir que a necessidade de respeito ao **repouso noturno** ou à **intimidade familiar**, quando do cumprimento de uma determinação judicial, não se coaduna com as operações desenvolvidas dentro das instalações de uma pessoa jurídica, mormente quando esta realiza suas atividades empresariais apenas no período da noite. A prevalecer tal entendimento, alguns bares, danceterias, casas de espetáculo e assemelhados, que funcionem apenas à noite, haveriam que ser arrombados no período diurno, impedindo que os responsáveis pelos respectivos estabelecimentos possam manifestar sua concordância com o cumprimento de uma ordem

¹² MORAES, Alexandre de. Constituição do Brasil Interpretada, p.236

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Comentários à Constituição Brasileira de 1988, p.36.

¹³ BULOS, Uadi Lammêgo. Constituição Federal Anotada, p.152

¹⁴ BULOS, Uadi Lammêgo. Constituição Federal Anotada, p.154

judicial que determinasse, por exemplo, a busca e apreensão de bens (nos termos do art. 245 e 246 do CPP¹⁵ e art. 842 do CPC¹⁶).

Neste caso, a dificuldade de execução pacífica de tal comando judicial seria evidente. Não obstante o conteúdo do *caput* do art. 245 prever a realização de “*buscas domiciliares*” à noite, desde que haja consentimento do morador, tal possibilidade não foi recepcionada pela CR/88. Assim, inexistiria a presença de um “*morador*” que pudesse externar, no período diurno, seu consentimento (conforme art. 245 do CPP e art. 842 do CPC)¹⁷. Ainda que desconsiderássemos este insuperável pré-requisito, duas alternativas igualmente impróprias afigurar-se-iam. Uma delas seria a opção pela busca a esmo do bem a ser apreendido e pelo desnecessário dano ao patrimônio do particular, conseqüências inevitáveis de um arrombamento e de uma busca judicial desacompanhada de um funcionário designado pela própria pessoa jurídica¹⁸. A outra seria a tentativa de “agendamento” da busca, uma vez que o responsável pelo estabelecimento haveria que ser anteriormente contatado, durante o dia, em sua residência, para que, caso desejasse, pudesse acompanhar a operação. Por óbvio, um alerta relativo à realização posterior de uma busca redundaria em um incremento das chances de vê-la frustrada.

Demonstrada a improcedência da interpretação que confere proteção ao “*repouso noturno*” da pessoa jurídica, forçoso é que nos valhamos da única exegese

¹⁵ Art. 245. *As buscas domiciliares serão executadas de dia, salvo se o morador consentir que se realizem à noite, e, antes de penetrarem na casa, os executores mostrarão e lerão o mandado ao morador, ou a quem o represente, intimando-o, em seguida, a abrir a porta.*

§ 1º *Se a própria autoridade der a busca, declarará previamente sua qualidade e o objeto da diligência.*

§ 2º *Em caso de desobediência, será arrombada a porta e forçada a entrada.*

§ 3º *Recalcitrando o morador, será permitido o emprego de força contra coisas existentes no interior da casa, para o descobrimento do que se procura.*

§ 4º *Observar-se-á o disposto nos §§ 2º e 3º, quando ausentes os moradores, devendo, neste caso, ser intimado a assistir à diligência qualquer vizinho, se houver e estiver presente.*

(...)

Art. 246. *Aplicar-se-á também o disposto no artigo anterior, quando se tiver de proceder a busca em compartimento habitado ou em aposento ocupado de habitação coletiva ou em compartimento não aberto ao público, onde alguém exercer profissão ou atividade. (g.n.).*

¹⁶ Art. 842. *O mandado será cumprido por dois oficiais de justiça, um dos quais o lerá ao morador, intimando-o a abrir as portas.*

§ 1º *Não atendidos, os oficiais de justiça arrombarão as portas externas, bem como as internas e quaisquer móveis onde presumam que esteja oculta a pessoa ou a coisa procurada.*

¹⁷ Enquanto o art. 842 do CPC utiliza-se da definição de *morador* numa acepção ampla, o CPP faz distinção entre *morador* e *alguém que exerce profissão ou atividade em compartimento não aberto ao público*, uma vez que o intuito do art. 246 é justamente estender para este o procedimento aplicado àquele.

¹⁸ Art. 435. *Ao realizar exame da escrita, o AFRF convidará o proprietário do estabelecimento ou seu representante a acompanhar o exame ou indicar pessoa que o faça e, no caso de recusa, fará constar essa ocorrência no termo ou auto que lavrar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 109).*

cabível para o comando constitucional sob análise, ou seja, a de que a inviolabilidade da *casa* não alcança os estabelecimentos empresariais.

3.1) O ART. 150 DO CP *VERSUS* O ART. 5º, XI, DA CR/88.

O deslinde da polêmica relativa ao alcance do conceito de *casa* contido no art. 5º, XI, da CR/88 passa obrigatoriamente pela verificação do papel de instrumento regulador do citado mandamento constitucional que grande parte da doutrina¹⁹ e jurisprudência atribuem ao art. 150 do Código Penal.

Relembremos que o Decreto-Lei nº 2.848/40 (Código Penal) entrou em vigor em 1º de janeiro de 1942. A constituição então vigente era a de 1937, sendo que o dispositivo correspondente à inviolabilidade da *casa*, atualmente consubstanciado no art. 5º, XI, da CR/88, fazia menção apenas ao *domicílio*, permitindo ainda a ocorrência de exceções expressas em lei²⁰.

Desta forma, o art. 150 do CP, que trata apenas da conceituação de *casa*, não se prestava, quando de sua integração ao ordenamento jurídico, à função de norma prestadora de eficácia a qualquer comando constitucional, visto que a impenetrabilidade da *casa* sequer era tratada pela Constituição de 1937, que dispunha apenas a respeito *da inviolabilidade do domicílio*.

¹⁹ MORAES, Alexandre de. Constituição do Brasil Interpretada, p.236
BULOS, Uadi Lammêgo. Constituição Federal Anotada, p.153
SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico, p.155

²⁰ Art 122 - A Constituição assegura aos brasileiros e estrangeiros residentes no País o direito à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:
6º) a inviolabilidade do **domicílio** e de correspondência, salvas as exceções expressas em lei (g.n.);

As duas constituições subseqüentes (1946 e 1967)²¹ passaram posteriormente a empregar o termo *casa* para definir o objeto da inviolabilidade. Além disso, previram exceções constitucionais à impenetrabilidade da *casa*, em caso de consentimento do morador ou ocorrência de crime ou desastre. Finalmente, estipularam que qualquer ato de desconsideração da inviolabilidade baseado em norma contida em dispositivo infraconstitucional haveria que ser realizado no período diurno.

Observa-se, portanto, que, anteriormente à CR/88, havia previsão constitucional para que a lei (em sentido estrito) estabelecesse as situações em que a inviolabilidade poderia ser desconsiderada. Tal função já era essencialmente desempenhada pelo art. 150 do Decreto-Lei 2.848/40 (Código Penal), recepcionado pelas Constituições de 1937 e 1946 em virtude de disposições nelas expressas.

Contudo, o advento da CR/88 deu novos contornos à matéria, visto que foi suprimida a competência infraconstitucional para dispor sobre o assunto, havendo que ser criteriosamente avaliada a ocorrência, ou não, do fenômeno jurídico da recepção, relativamente à legislação até então vigente.

O fortalecimento do respeito à dignidade da pessoa humana, à vida privada e à honra do indivíduo foi efeito indiscutível da CR/88, complementado com a superveniência do Código Civil de 2002, que referendou tais preceitos nos dispositivos concernentes aos Direitos da Personalidade.

Contrariamente à posição defendida pela maior parte da doutrina e da jurisprudência, não nos parece coerente imaginar que o art. 150 do CP prestar-se-ia a um detalhamento das situações excludentes de antijuridicidade quando da “*entrada ou permanência em casa alheia*”, matéria alçada à esfera constitucional a partir da CR/88. A

²¹ 1946 - Art 141 - *A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:*

§ 15 - *A casa é o asilo inviolável do indivíduo. Ninguém, poderá nela penetrar à noite, sem consentimento do morador, a não ser para acudir a vítimas de crime ou desastre, nem durante o dia, fora dos casos e pela forma que a lei estabelecer (g.n.).*

1967 - Art 150 - *A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*

§ 10 - *A casa é o asilo inviolável. do indivíduo. Ninguém pode penetrar nela, à noite, sem consentimento do morador, a não ser em caso de crime ou desastre, nem durante o dia, fora dos casos e na forma que a lei estabelecer (g.n.).*

impertinência do trecho final dos incisos I e II, parágrafo 3º (efetuar diligência ou iminência de crime) é patente.

Estudo realizado pela *Price Waterhouse*, e transformado em livro logo após a promulgação da Constituição da República de 1988, manifesta o entendimento de que *os casos de invasão domiciliar permitidos já estão esgotados pela norma constitucional, não cabendo à lei ordinária aumentar ou diminuir o rol estabelecido por esse dispositivo*²².

Não há previsão, dentro de nosso ordenamento constitucional, para o procedimento de diligência sem autorização judicial ou de invasão por crime iminente. Contudo, tal constatação só vem corroborar a tese de que a definição de *casa* oferecida pelo parágrafo 4º e 5º do art. 150 do CP não se coaduna com a prescrição contida na CR/88. Ao mesmo tempo em que foi criado um alargado conceito de casa no CP, que alcança até o “*compartimento não aberto ao público, onde alguém exerce profissão ou atividade*”, foram banalizadas as situações em que o acesso a tais recintos seria permitido, ainda que sem autorização judicial.

Alguns operadores do direito vêm partindo, equivocadamente, da premissa de que a correspondência entre a *casa* do Código Penal e aquela do inciso XI, art. 5º da CR/88 seria pacífica. Não vem sendo dada a devida atenção à problematização deste controvertido pressuposto, considerando-se, precipitadamente e contraditoriamente, vigentes isoladamente os parágrafos 4º e 5º²³ e derogado o parágrafo 3º²⁴, todos do art. 150 do CP.

A definição de *casa* do parágrafo 4º, art. 150 do CP caracteriza-se doutrinariamente como elemento normativo do tipo penal, carregando em seu bojo uma considerável carga de *juízo de valor*. Considerando-se que definição das exclusões da

²² PRICE WATERHOUSE. A Constituição do Brasil 1988 comparada com a Constituição de 1967 e comentada, p.161.

²³ § 5º - Não se compreendem na expressão "casa":

I - hospedaria, estalagem ou qualquer outra habitação coletiva, enquanto aberta, salvo a restrição do n.º

II do parágrafo anterior;

II - taverna, casa de jogo e outras do mesmo gênero.

²⁴ § 3º - Não constitui crime a entrada ou permanência em casa alheia ou em suas dependências:

I - durante o dia, com observância das formalidades legais, para efetuar prisão ou outra diligência;

II - a qualquer hora do dia ou da noite, quando algum crime está sendo ali praticado ou na iminência de o ser.

ilicitude ou de antijuridicidade (parágrafo 3º e 5º, art. 150 do CP) também contém componentes valorativos que se interpenetram com o parágrafo 4º, afigura-se equivocada qualquer alegação de derrogação de apenas um dos preceitos, haja vista a complementaridade e indissociabilidade entre eles. A derrogação de um deles implicará a de todas as normas que com eles se relacionam, sobretudo quando a própria CR/88 não autoriza a existência de normas infraconstitucionais disciplinando o tema em questão.

O “*compartimento não aberto ao público, onde alguém exerce profissão ou atividade*” (inciso III, parágrafo 4º, art. 150 do CP) não se reveste das condições necessárias para caracterização, em qualquer situação, de existência de privacidade ou intimidade. Não é coerente conceituar como “*asilo inviolável*”, por exemplo, o Departamento de Contabilidade de um grande banco em que dezenas de pessoas, independentemente de afinidade, trabalham lado a lado, equiparando-o a uma verdadeira casa de família.

Destarte, concluímos pela incompatibilidade entre o conceito constitucional de *casa* e a definição encontrada no art. 150 do CP, bem como pela inaplicabilidade ao *domicílio tributário* das pessoas jurídicas da garantia constitucional conferida à *casa* pelo art. 5º, XI, da CR/88.

4. CONCLUSÃO

Encerrada esta breve exposição acerca de tema tão controvertido, enumeremos as principais conclusões extraíveis deste trabalho.

Firmamos o entendimento de que não há que se falar em inviolabilidade do domicílio tributário, uma vez que tal interpretação não resiste a uma análise sistemático-teleológica do ordenamento constitucional, mormente quando considerada a utilização da expressão “*do morador*” para designação daquele que seria responsável pela autorização para ingresso na “*casa*”.

Os usos e costumes já consagraram a impertinência do emprego do vocábulo *morador* para alguém que ocupe as instalações de um estabelecimento

empresarial. Ademais, nas diversas vezes em que o termo *moradia* é utilizado em nossa CR/88, este se encontra sempre associado ao sentido de posse ininterrupta e prolongada ou ao conceito de família, tornando inapropriada a acepção que alguns doutrinadores tradicionalmente lhe atribuem, usualmente vinculada à transitoriedade da ocupação.

Por outro lado, não nos parece cabível a consideração do art. 150 do CP como norma reguladora e delimitadora do alcance constitucional dado à *casa*. O Código Penal foi instituído sob a vigência da Constituição de 1937, que dispunha apenas acerca da *inviolabilidade do domicílio*. As constituições subseqüentes (1946 e 1967), apesar de passarem a empregar a palavra *casa* para definir o espaço impenetrável, mantiveram a possibilidade, já prevista na Constituição de 1937, de que normas infraconstitucionais dispusessem a respeito de exceções à inviolabilidade, hipótese absolutamente incompatível com nossa atual Lei Maior.

Assim, o art. 150 do CP, com o advento da CR/88, perdeu a legitimidade para definir as situações em que a *casa* seria impenetrável, não se afigurando coerente imaginar que estariam vigentes os parágrafos 4º e 5º e derogado o parágrafo 3º, haja vista a indissociabilidade entre eles na delimitação da amplitude da proteção à *casa*.

Finalizemos com a inevitável constatação de que os problemas em nossa sistemática de tributação são por todos reconhecidos, razão pela qual a necessidade de uma reforma tributária é reiteradamente defendida por quase todos os segmentos da sociedade.

Parece-nos, contudo, que, alcançada a quase unanimidade em relação à excessiva carga tributária, há uma exagerada preocupação quanto à forma de execução dos procedimentos fiscalizatórios, sugerindo-se a todo momento a adoção de mecanismos de controle da atuação dos agentes do Fisco.

A verdade é que nossa enraizada cultura da sonegação sacrifica ainda mais os poucos que recolhem corretamente seus tributos, na medida em que, para financiar os elevados gastos públicos, sobre esta base diminuta de contribuintes incide uma parcela da tributação que deveria estar sendo por todos suportada.

Por outro lado, não é menos verdade que a elevada carga tributária pode acabar contribuindo para que algumas pessoas jurídicas optem pela sonegação, visando até mesmo a salvaguardar a própria saúde dos negócios. Esta relação de causa e

efeito recíproca entre sonegação e excesso de tributação aparenta nos conduzir a um dilema insolúvel.

A discussão em torno dos poderes da fiscalização, relativamente a situações que envolvem os direitos da personalidade do contribuinte, também deve inserir-se na busca por uma solução para este impasse, havendo que ser realizada a partir de uma imparcial e desapaixonada contraposição entre as garantias fundamentais e as razões de ordem pública a serem consideradas, de forma a suprimir apenas os excessos da Administração, sem que reste comprometido o exercício do poder de polícia atávico ao Estado.