

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
EDUARDO MOREIRA LIMA RODRIGUES DE CASTRO

**MEIOS ALTERNATIVOS DE COBRANÇA DE TRIBUTOS COMO INSTRUMENTOS
DE JUSTIÇA FISCAL**

CURITIBA

2015

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
EDUARDO MOREIRA LIMA RODRIGUES DE CASTRO

**MEIOS ALTERNATIVOS DE COBRANÇA DE TRIBUTOS COMO INSTRUMENTOS
DE JUSTIÇA FISCAL**

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito do Estado, no Curso de Pós Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal do Paraná. Orientadora: Profa. Dra. Betina Treiger Gruppenmacher.

CURITIBA

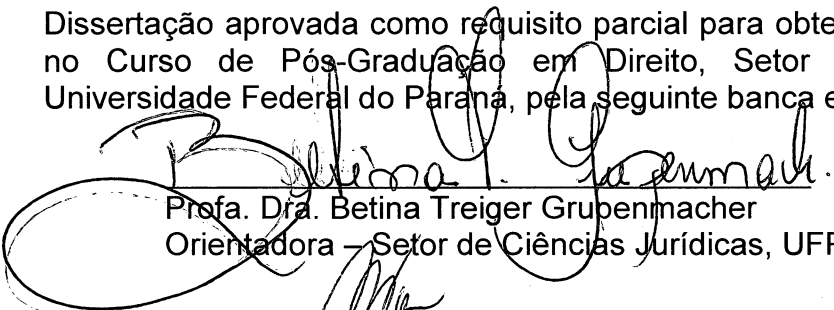
2015

TERMO DE APROVAÇÃO


EDUARDO MOREIRA LIMA RODRIGUES DE CASTRO

MEIOS ALTERNATIVOS DE COBRANÇA DE TRIBUTOS COMO INSTRUMENTOS DE JUSTIÇA FISCAL


Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre no Curso de Pós-Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:



Prof. Dra. Betina Treiger Grubenmacher
Orientadora – Setor de Ciências Jurídicas, UFPR



Prof. Dr. José Roberto Vieira
Setor de Ciências Jurídicas, UFPR



Prof. Dra. Fabiana Del Padre Tomé
Setor de Ciências Jurídicas, PUC-SP

Curitiba, 10 de março de 2015

A todos os contribuintes honestos do Brasil, que financiaram meus estudos por quase 7 anos em duas das mais respeitadas instituições federais de ensino do país.

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar, como sempre fiz, a Deus, por me dar saúde e paz para estudar, trabalhar e sorrir.

Agradeço à minha *petite* Larissa, amor da minha vida, companheira de todas as horas e fonte maior de inspiração para tudo de bom que já fiz e farei.

Agradeço a minha família, em especial, a meu pai Odalto, que, com seu exemplo de garra, coragem e determinação, me ensinou a importância de dar sempre o melhor de si, a minha mãe Renata, o melhor ser humano do mundo, que jamais mediu esforços para dar aos filhos a melhor criação que alguém pode ter, e a meu irmão André, a quem tento imitar desde meus primeiros passos e minhas primeiras palavras.

Agradeço a todos os professores da Universidade Federal do Ceará e da Universidade Federal do Paraná, pelas valorosas lições a mim transmitidas ao longo dos últimos anos. Especialmente, agradeço aos queridos professores Vieira e Betina, pela incansável orientação, pelos numerosos ensinamentos passados e pela calorosa acolhida desde minha chegada ao Paraná.

Agradeço, por fim, a todos os meus amigos, do Colégio Christus, de Teresina, do Judô, da Faculdade de Direito da UFC, da Procuradoria Geral do Estado do Paraná.

*“O judoca não se aperfeiçoa para lutar; luta para se aperfeiçoar.”
(Gigoro Kano)*

RESUMO

Com o presente estudo, pretendemos examinar a validade e a eficácia da instituição de meios de cobrança de tributos diversos da execução fiscal e da ação cautelar fiscal, o que faremos à luz do ideal de justiça fiscal adotado pelo constituinte originário. Para tanto, de início, alertamos o leitor para as peculiaridades do trabalho, preocupado não só com uma análise dogmática dos diplomas normativos relacionados à cobrança de tributos, mas também com uma abordagem filosófica e sociológica do tema da tributação. Ao longo do texto, o Sistema Constitucional Tributário é apresentado não só como conjunto de normas destinadas a salvaguardar o sujeito passivo contra eventuais abusos cometidos pelo Fisco, mas também como importante ferramenta de concretização do ideal de solidariedade ínsito ao Estado Democrático e Social de Direito brasileiro, razão pela qual conferimos especial atenção à importância de cumprimento do dever fundamental de pagar tributos. Após analisar os meios convencionais de cobrança de tributos e os insatisfatórios resultados por eles alcançados, discorreremos sobre os fundamentos doutrinários que têm impedido a instituição de meios alternativos de cobrança de tributos, em geral, denominados pejorativamente de sanções políticas tributárias, oportunidade em que estabelecemos alguns limites constitucionais à instituição dos meios alternativos de cobrança de tributos. Por fim, avaliamos a licitude de alguns instrumentos de cobrança diversos da execução fiscal e da ação cautelar fiscal.

Palavras-chave: Justiça Fiscal; Solidariedade; Praticabilidade; Tributação; Eficácia.

ABSTRACT

The present paper was designed to examine the validity and effectiveness of the institution of new tax collection instruments, which we will do in the light of the ideal of fair taxation adopted by the original constituents. To achieve this goal, first, we alert the reader to the peculiarities of the work, because it contains philosophical and sociological considerations, which means that goes beyond merely dogmatic approach. Throughout the text, the Constitutional Tax System is presented not only as a set of rules designed to protect the taxpayer against possible abuses by tax authorities, but also as an important embodiment of the ideal tool of solidarity linked to the Democratic and Social State of Law, reason why we pay special attention to the importance of fundamental duty to pay taxes. After analyzing the conventional tax collection tools and the unsatisfactory results they achieved, we describe some of the doctrinal foundations that have prevented the establishment of alternative tools for the collection of taxes, in general pejoratively called tax policies penalties, when we establish some limits to the creation of these new tools. Finally, we study the legality of certain taxes collection instruments already exist in the national legal order.

Keywords: Tax Justice; solidarity; practicality; taxation; Effectiveness.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	p. 14
1 PRESSUPOSTOS EPISTEMOLÓGICOS PARA UM ESTUDO COMPLEXO DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	p. 17
1.1 OS LIMITES DO UNIVERSO JURÍDICO.....	p. 17
1.2 A INFLUÊNCIA DO PARADIGMA CIENTÍFICO MODERNO.....	p. 19
1.3 O DIREITO TRIBUTÁRIO COMO DISCIPLINA JURÍDICA.....	p. 25
1.4 A CRISE DO PARADIGMA CIENTÍFICO MODERNO.....	p. 29
1.5 DIRETRIZES PARA UM ESTUDO COMPLEXO DO DIREITO TRIBUTÁRIO.	p. 35
2 O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO DE CONTENÇÃO DE ABUSOS FISCAIS.....	p. 41
2.1 INTRODUÇÃO.....	p. 41
2.2 ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO, TRIBUTAÇÃO E DIREITO TRIBUTÁRIO.....	p. 41
2.3 NOÇÃO DE SISTEMA NO DIREITO: A IMPORTÂNCIA DOS PRINCÍPIOS..	p. 45
2.4 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO.....	p. 50
2.4.1 Competência Tributária e Imunidades Tributárias.....	p. 54
2.4.2 Princípios Tributários.....	p. 59
2.4.2.1 Legalidade Tributária.....	p. 59
2.4.2.2 Isonomia Tributária, Capacidade Contributiva e Vedação à Tributação com Efeito de Confisco.....	p. 62
2.4.2.3 Não Surpresa Tributária.....	p. 67
2.5 CONCLUSÕES PARCIAIS.....	p. 70
3 JUSTIÇA FISCAL E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS.....	p. 72
3.1 INTRODUÇÃO.....	p. 72
3.2 A JUSTIÇA E O DIREITO.....	p. 73

3.3 ESTADO E JUSTIÇA SOCIAL.....	p. 76
3.3.1 Justiça e Bem Estar Geral: Utilitarismo.....	p. 76
3.3.2 A Liberdade como Valor Supremo da Sociedade.....	p. 79
3.3.2.1 O liberalismo Iguatário.....	p. 79
3.3.2.2 O Pensamento Libertário e o Livre Mercado.....	p. 85
3.3.3 A Teoria Marxiana da Revolução por meio da Luta de Classes.....	p. 87
3.3.4 Estado Solidário e Comunitarismo.....	p. 90
3.4 O ESTADO DEMOCRÁTICO E SOCIAL INSTITUÍDO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	p. 92
3.5 JUSTIÇA FISCAL E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS.....	p. 96

4 OS MÉTODOS CONVENCIONAIS DE COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA E AS SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS..... p. 100

4.1 INTRODUÇÃO.....	p. 100
4.2 A EXECUÇÃO FISCAL DA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA.....	p. 101
4.2.1 A Lei n. 6.830, de 22 de Setembro de 1980: Noções Gerais.....	p. 101
4.2.2 O Procedimento Executivo: Petição Inicial, Citação e Penhor.....	p. 104
4.2.3 O Contraditório na Execução Fiscal.....	p. 105
4.2.4 A Extinção da Execução Fiscal: Expropriação Patrimonial, Pagamento ou Declaração da Inexistência da Dívida.....	p. 108
4.3 A AÇÃO CAUTELAR FISCAL.....	p. 109
4.3.1 Noções Gerais.....	p. 109
4.3.2 Aspectos Procedimentais.....	p. 110
4.3.3 Mérito e Técnica de Efetivação da Tutela Cautelar Fiscal.....	p. 112
4.4 OS RESULTADOS DA COBRANÇA JUDICIAL CONVENCIONAL DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA.....	p. 115
4.5 AS SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS.....	p. 118
4.6 PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA E A NECESSIDADE DE CRIAÇÃO DE NOVOS INSTRUMENTOS DE COBRANÇA.....	p. 121

5 OS DIVERSOS MEIOS DE COBRANÇA DE TRIBUTOS COMO INSTRUMENTOS DE JUSTIÇA FISCAL..... p. 124

5.1 INTRODUÇÃO.....	p. 124
5.2 SANÇÕES POLÍTICAS: DESCONSTRUINDO VELHAS IDEAIS.....	p. 125
5.2.1 O Rol Aberto de Privilégios e Garantias do Crédito Tributário: Garantias Ordinárias e Garantias Extraordinárias.....	p. 125
5.2.2 Constituição do Crédito Tributário e Inscrição da Dívida Ativa: Unilateralidade X Bilateralidade.....	p. 128
5.2.2.1 Constituição bilateral do crédito tributário: consentimento legal.....	p. 129
5.2.2.2 Constituição bilateral do crédito tributário: consentimento específico no momento do lançamento tributário.....	p. 130
5.2.3 Sobre a suprallegalidade e a exclusividade da Lei de Execução Fiscal....	p. 135
5.2.4 Meios alternativos de cobrança de tributos como instrumentos de proteção da ordem econômica.....	p. 137
5.2.4.1 As duas acepções da expressão “ordem econômica”.....	p. 138
5.2.4.2 Da ordem econômica liberal à ordem econômica social.....	p. 139
5.2.4.3 Sonegação fiscal e ordem econômica.....	p. 142
5.3 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS À INSTITUIÇÃO DE MEIOS ALTERNATIVOS DE COBRANÇA DE TRIBUTOS.....	p. 145
5.3.1 Respeito ao devido processo legal procedimental.....	p. 145
5.3.2 Isonomia.....	p. 147
5.3.3 Aplicação proporcional da medida e respeito aos direitos fundamentais..	p. 150
6. MEIOS ALTERNATIVOS DE COBRANÇA DE TRIBUTOS: ESPÉCIES.....	p. 155
6.1 PROTESTO DE CERTIDÃO DE DÍVIDA TIVA.....	p. 155
6.1.1 Protesto de título e documentos de dívida: noções gerais.....	p. 155
6.1.2 O protesto de certidão de dívida ativa como sanção política tributária.....	p. 157
6.1.3 O protesto de certidão de dívida ativa como instrumento válido de cobrança de tributos.....	p. 159
6.1.4 Novos horizontes jurisprudenciais: o Recurso Especial n. 1.126.515.....	p. 163
6.2 O REQUERIMENTO DE FALÊNCIA DA EMPRESA DEVEDORA DE TRIBUTOS.....	p. 164
6.2.1 Introdução.....	p. 164

6.2.2 Admissibilidade dos meios alternativos à execução fiscal para cobrança da dívida ativa tributária.....	p. 165
6.2.3 A falência como mero substitutivo da ação de cobrança.....	p. 166
6.2.4 Da não sujeição da cobrança do crédito tributário a concurso de credores ou habilitação em falência.....	p. 168
6.2.5 A decretação da falência da empresa devedora de tributos como instrumento de proteção do mercado.....	p. 171
6.2.6 Conclusão.....	p. 173
6.3 A EXIGÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS E OS CADASTROS DE INADIMPLENTES TRIBUTÁRIOS.....	p. 175
6.3.1 O regime jurídico das certidões negativas de débitos tributários.....	p. 175
6.3.2 A instituição de novas hipóteses de exigência de certidões negativas de débitos tributários.....	p. 176
6.3.3 Os limites para instituição de novas exigências de certidões negativas.....	p. 179
6.3.4 Os cadastros de inadimplentes tributários.....	p. 182
6.4 AS MEDIDAS DE DISSOLUÇÃO E CANCELAMENTO DAS EMPRESAS DEVEDORAS DE TRIBUTOS.....	p. 184
6.4.1 A cobrança de tributos como instrumento de proteção da concorrência.....	p. 184
6.4.2 Da aplicação das sanções previstas na Lei n. 12.529, de 30 de novembro de 2011 às empresas sonegadas de tributos.....	p. 185
6.4.3 O cancelamento da inscrição da empresa fabricante de cigarros no cadastro de contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados em razão de práticas de sonegação fiscal.....	p. 190
6.4.4 O cancelamento da inscrição da empresa atuante no setor de comércio e distribuição de combustíveis por dívidas tributárias: a Lei n. 17.617, de 9 de julho de 2013 do Estado do Paraná.....	p. 194
CONCLUSÃO.....	p. 197
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	p. 202

INTRODUÇÃO

A maior parte da produção acadêmica tributarística nacional tem sido voltada ao estudo da norma tributária em sentido estrito e dos princípios constitucionais tributários, estes entendidos como limitadores do poder de tributar do Estado. Poucos são os trabalhos que tratam do tema da cobrança de tributos por meios diversos da execução fiscal e da medida cautelar fiscal, regidos, respectivamente, pela Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980, e pela Lei n. 8.397, de 6 de janeiro de 1992.

Em geral, isso se deve à consolidação, há várias décadas, inclusive na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, do entendimento segundo o qual a Fazenda Pública, ao instituir instrumentos diversos da execução fiscal para cobrança da dívida ativa, estaria violando a livre iniciativa empresarial, o direito de livre escolha profissional, bem como alguns dos direitos fundamentais dos sujeitos passivos. Costuma-se denominar indiscriminadamente os meios alternativos de cobrança de tributos de sanções políticas tributárias.

No presente trabalho, contudo, estudaremos o tema da recuperação da dívida ativa tributária sem preconceitos, à luz da ideia de solidariedade subjacente ao Estado Democrático e Social de Direito, positivada em diversas passagens do texto da Constituição de 1988. Nesse proceder, daremos especial destaque ao dever fundamental constitucional de pagar tributos e à importância do cumprimento desse dever para o equilíbrio do Sistema Constitucional Tributário e, conseqüentemente, para o equilíbrio do Sistema Constitucional como um todo.

Perquire-se ao longo do texto sobre como alcançar, de maneira lícita, a efetividade da tributação mediante o combate de práticas de evasão fiscal, que tanto têm obstado o cumprimento dos objetivos fundamentais republicanos de construção de uma sociedade livre justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicação da pobreza e marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais, bem como de promoção do bem estar geral, sem preconceitos de quaisquer espécies.

Trata-se, não há como negar, de trabalho voltado à praticabilidade tributária.

Diferentemente da maioria das produções relacionadas à praticabilidade, no entanto, não discorreremos sobre instrumentos facilitadores da fiscalização e do acertamento tributário, como regimes especiais de fiscalização, presunções, ficções,

indícios e regimes diversos de substituição tributária. Concentrar-nos-emos na cobrança tributária, ou seja, num instante posterior ao do acerto e da inscrição da dívida ativa na repartição administrativa competente. Em linhas gerais, investigaremos o que pode e o que não pode ser feito quando o tributo, mesmo depois de regularmente apurado, não é pago espontaneamente.

Para tanto, trilharemos o seguinte percurso.

No primeiro capítulo, apresentaremos os pressupostos epistemológicos do estudo que está por vir, a fim de preparar o leitor para um trabalho que, embora predominantemente dogmático, contém considerações significativas de ordem filosófica - relacionadas à ideia de justiça fiscal e aos fundamentos da tributação -, sociológica - referentes à eficácia dos instrumentos de cobrança e ao comportamento dos sujeitos passivos em face do Estado - e até de teoria geral do Estado.

Em seguida, no Capítulo 2, apresentaremos as noções gerais do Direito Tributário e do Subsistema Constitucional Tributário, quando então daremos destaque às normas veiculadoras das limitações constitucionais ao poder de tributar. Nessa passagem, analisaremos o Direito Tributário como conjunto de normas voltadas a conter os abusos praticados pelas autoridades fiscais.

No terceiro capítulo, por sua vez, finalizaremos o estudo do sistema tributário com a análise das normas veiculadoras do dever fundamental de pagar tributos, indispensável ao equilíbrio do sistema. Aqui, serão feitas algumas importantes considerações sobre os fundamentos da tributação, os ideais de justiça fiscal e social pensados pelo constituinte originário e a relevância do princípio da solidariedade no Estado Democrático e Social de Direito.

No capítulo seguinte, adentraremos o tema dos meios convencionais de cobrança de tributos, quais sejam, execução fiscal e ação cautelar fiscal, oportunidade em que avaliaremos os resultados alcançados pelo Fisco mediante a utilização dos referidos instrumentos. Na parte final do capítulo, falaremos sobre a teoria das sanções políticas tributárias e os diversos fundamentos usualmente utilizados para se proibir a edição de novos atos normativos voltados a regulamentar a cobrança de tributos.

A discussão dos argumentos defendidos pelos adeptos da teoria das sanções políticas é o propósito central do Capítulo 5 do presente estudo, quando tentaremos

demonstrar a validade da criação dos meios alternativos cobrança de tributos, bem como os limites a que estão sujeitos os referidos instrumentos.

No derradeiro capítulo, analisaremos, à luz dos argumentos apresentados no capítulo 5, a validade de 4 (quatro) gêneros de instrumentos alternativos de cobrança, quais sejam: protesto de certidão de dívida ativa, requerimento de falência da empresa cuja insolvência decorra do inadimplemento tributário, exigências de apresentação de certidões negativas de débitos e medidas de dissolução e cancelamento de empresas devedoras de tributos.

1 PRESSUPOSTOS METODOLÓGICOS E EPISTEMOLÓGICOS PARA UM ESTUDO COMPLEXO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

1.1 OS LIMITES DO UNIVERSO JURÍDICO

Desde muito cedo, no início da graduação, aprendemos que o estudo do direito não se resume à compreensão e à interpretação dos textos legais, e que o universo jurídico vai além do mundo meramente normativo. Amparados nas lições de MIGUEL REALE, aprendemos também a discernir na vida jurídica 3 (três) diferentes aspectos, quais sejam, "...um aspecto normativo (o Direito como ordenamento e sua respectiva ciência); um aspecto fático (o Direito como fato, em sua efetividade social e histórica) e um aspecto axiológico (o Direito como valor de Justiça)"¹. Falar em direito, portanto, equivale a falar em fato, valor e norma². Um bom jurista não deve apenas conhecer a lei, mas saber valorá-la, criticar seus fundamentos³.

Com o passar dos anos – e a conclusão das chamadas disciplinas propedêuticas -, no entanto, o estudante começa a perceber que a grande maioria dos trabalhos produzidos por juristas versa quase exclusivamente sobre a significação dos textos legais, bem como sobre o enquadramento harmonioso dos aludidos textos dentro de um sistema normativo. Recentemente, têm os estudiosos conferido grande relevância também ao entendimento dos Tribunais, sobretudo os de vértice, acerca da interpretação das leis. Em pouco tempo, percebemos que a literatura jurídica brasileira é predominantemente dogmática⁴. Se quisermos utilizarmos os termos próprios da semiótica, podemos dizer que a maior parte da produção acadêmica não ultrapassa os planos linguísticos da semântica e da sintaxe.

Poucos são aqueles que ousam ultrapassar as barreiras da norma e invadir os problemas concretos da vida em sociedade. Da mesma maneira, é perceptível a

¹ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 26. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 64.

² *Ibidem*, p. 67.

³ NADER, Paulo. **Filosofia do Direito**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 4.

⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO explica que existem diversas propostas cognoscentes do direito positivo, dentre as quais destaca a História do Direito, a Dogmática Jurídica e a Sociologia do Direito; chama de "dogmática", ou "ciência do Direito *strictu sensu*" aquela proposta que se ocupa exclusivamente com a ordem jurídica posta, isto é, o direito positivo considerado *hit et nunc*. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 13).

intenção dos doutrinadores de se manterem neutros em relação ao objeto estudado, evitando considerações de natureza valorativa, bem como comentários acerca da justiça ou injustiça de determinada decisão. Falando especificamente do ramo didaticamente autônomo do direito tributário⁵, onde, como veremos adiante, o “problema” parece ser ainda mais grave, ANDRÉ FOLLONI, em brilhante obra sobre os rumos da ciência do direito tributário no Brasil – na qual assumidamente nos inspiramos para a elaboração deste capítulo introdutório -, faz severas críticas à doutrina que “Não se deixa falsear, refugiando-se em abstrações insuscetíveis de crítica. Deixa de enfrentar problemas jurídicos concretos, por adotar o dogma segundo o qual a ciência não pode falar sobre aquilo que, concretamente, deve ser.”⁶

De certa forma, é até natural que as coisas aconteçam dessa maneira.

Em primeiro lugar, devemos ter em mente o tamanho - enorme – do acervo legislativo nacional, o que por si só, já consumiria boa parte do tempo de qualquer um que quisesse conhecê-lo e compreendê-lo. De fato, não seria razoável esperar que em menos de 5 (cinco) anos de graduação, estudantes recém iniciados no universo totalmente novo do Direito conseguissem assimilar, além das noções gerais dos diversos ramos jurídicos, considerações mais aprofundadas - que levem em consideração aspectos sociológicos, históricos e filosóficos – de Direito Constitucional, Direito Administrativo, Direito Internacional, Direito Processual Civil, Direito Tributário, Direito Penal etc. Se o jurista, portanto, não incorpora ao seu aprendizado, durante sua formação, elementos sociológicos e filosóficos, não pode estar qualificado para, no futuro, desenvolver trabalhos mais aprofundados. É natural que prefira permanecer no ambiente já conhecido das normas.

Em segundo lugar, temos o fato de que só o jurista está tecnicamente preparado para falar sobre o ordenamento jurídico nacional, ou seja, só o jurista é talhado para conhecer e interpretar a Constituição e as principais leis. As relações sociais, realidade subjacente à realidade normativa, por exemplo, são objeto de

⁵ Nas palavras de HUGO DE BRITO MACHADO, “Do ponto de vista científico, não se deve falar de autonomia de nenhum ramo do Direito, que é uno. Didaticamente, porém, é não apenas conveniente, mas necessário mesmo, dividir-se o Direito em departamentos, para facilidade de estudo. Isto não significa dizer que todos os conceitos de um dos departamentos tenham de prevalecer inteiramente em qualquer dos outros.” (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 73-74).

⁶ FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil**: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 23.

estudo de sociólogos, psicólogos, antropólogos, historiadores e até mesmo juristas. Como só os graduados em Direito penetram a fundo no mundo normativo, é no mínimo previsível que dediquem a maior parte de sua atenção à referida tarefa.

A última razão, das que reputamos mais relevantes, para que a produção jurídica não meramente dogmática seja escassa, está relacionada à grande influência que a ciência moderna, de matriz marcadamente positivista, exerceu sobre os pensadores do Direito do Século XX e, conseqüentemente, sobre a doutrina jurídica nacional, sobretudo a tributária. A preocupação com a segurança jurídica e a estabilidade nas relações sociais tem feito com que a igualdade de todos perante a lei venha ganhando espaço em relação à análise das peculiaridades dos casos concretos. O jurista, assim, talhado desde novo para conhecer as leis e saber interpretá-las, é influenciado pela promessa de segurança trazida pela ciência moderna e deixa de se sentir pressionado a produzir algo mais complexo.

No presente estudo - produzido já em nível de pós-graduação e voltado predominantemente ao tema da tributação -, iremos ousar. Amparados nos novos paradigmas da ciência pós-moderna, bem como nas recentes produções de tributaristas de escol no cenário acadêmico pátrio, tentaremos analisar o tema dos meios alternativos de cobrança de tributos a partir não só daquilo que diz o ordenamento jurídico, mas também da realidade subjacente à norma, sem ter medo de valorar condutas eventualmente nocivas, sejam elas praticadas pela Administração Pública ou pelos contribuintes. Em outros termos, consoante ensinamento de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, nos esforçaremos para cumprir a "...magna missão social do jurista", qual seja, "...andar no meio dos homens e repartir entre eles o pão da legalidade."⁷

1.2 A INFLUÊNCIA DO PARADIGMA CIENTÍFICO MODERNO SOBRE A TEORIA PURA DO DIREITO

Antes de expormos ao leitor a forma pela qual pretendemos trabalhar ao longo desta dissertação, até mesmo por uma questão de justiça, entendemos prudente discorrer sobre o caminho percorrido pela epistemologia jurídica, bem como pelas

⁷ BORGES, José Souto Maior. **Um Ensaio Interdisciplinar em Direito Tributário**: Superação da Dogmática. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 211. São Paulo: Dialética, abril de 2013, p. 121.

ciências de uma maneira geral, desde os pensadores gregos pré-socráticos até os tempos atuais. Esse proceder, que SOUTO chama de hermenêutica histórica⁸, nos permitirá compreender melhor as razões pelas quais o conhecimento dito científico transformou-se em algo tão formalista e redutor de complexidades.

Leciona BOAVENTURA DE SOUSA SANTOS que o padrão de racionalidade que preside a ciência moderna “...constituiu-se a partir da revolução científica do século XVI e foi desenvolvido nos séculos seguintes basicamente no domínio das ciências naturais.”⁹ O ápice desse paradigma de conhecimento, no entanto, deu-se apenas no século XIX, muito embora, como veremos a seguir, algumas de suas mais importantes produções tenham ocorrido também no início do século XX. Não à toa, “...quando se menciona fazer ciência, hoje, fala-se em desenvolver uma atividade submissa aos métodos e condicionamentos formulados nesse período.”¹⁰

A ciência moderna é marcada pela busca da verdade, que será sempre empírica, e pelo rigor do método. Cuida-se de realizar um estudo objetivo, que, se desenvolvido corretamente, levará o cientista – independentemente das suas características pessoais e experiências de vida – sempre aos mesmos resultados. Fala-se em racionalidade lógica, em contraposição à metafísica filosófica e religiosa. O conhecimento científico intitula-se verdadeiro porque empírico, ou seja, porque oriundo de observação da realidade, não de meras conjecturas; não da razão isolada; não de argumentos autoritários.

O pensamento científico surge, portanto, como resposta ao autoritarismo do conhecimento filosófico pós-socrático - ressurgido na idade média graças aos escolásticos - e aos dogmas religiosos da igreja medieval. A partir do iluminismo, começa-se a não mais aceitar que as relações motoras do mundo cultural e do mundo da natureza sejam explicadas pela intermediação dos mitos e das diversas formas de religiosidade. Como bem pondera CLÓVIS DA ROLT, era hora de “...dar um crédito maior à razão como discurso central e substitutivo frente a um passado mitificado e

⁸ BORGES, José Souto Maior. Hermenêutica histórica no direito tributário. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, ano 8, n. 31. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, março/abril de 2000, p. 117.

⁹ SANTOS, Boaventura de Sousa. **Um discurso sobre as ciências**. 7. ed. Porto: Edições Afrontamento, 1995, p. 10.

¹⁰ FOLLONI, André. **Ciência...**, *op.*, *cit.*, p. 83.

impregnado de credulidades”¹¹. Na mesma direção, SANTOS nos ensina que o “...distanciamento e o estranhamento do discurso científico em relação... ao discurso do senso comum, ao discurso estético e ao discurso religioso estão inscritos na matriz da ciência moderna”.¹² Além disso, o paradigma científico moderno pretende-se neutro em relação a valores e experiências prévias.

A mais importante contribuição para a ruptura do antigo paradigma veio da obra de FRANCIS BACON, opositor mais ilustre da tradição grega, renascida com a escolástica medieval. Foi ele quem primeiro (a) reclamou utilidade ao conhecimento científico, (b) postulou a derrubada dos ídolos e (c) conferiu a importância devida à pesquisa empírica.¹³

O modelo de racionalidade apontado acima, ainda que com algum prenúncio no século XVIII, começaria a se estender às ciências sociais apenas no século XIX¹⁴, época da emergência da proposição teórico-metodológica da modernidade que mais viria a aprofundar a concepção de ciência como forma de conhecimento neutra: o positivismo. Para os sociólogos positivistas, a sociedade humana é regulada pelas mesmas leis - invariáveis, e imutáveis - que regem o mundo da natureza, de forma que, para seu estudo, deveriam ser aplicados os mesmos métodos e procedimentos aplicados pelas ditas ciências naturais¹⁵. Como decorrência disso, como leciona MICHEL LOWY, “...o cientista social deve estudar a sociedade com o mesmo espírito objetivo, neutro, livre de juízo de valor, livre de quaisquer ideologias ou visões de mundo, exatamente da mesma maneira que o físico, o químico, o astrônomo etc.”¹⁶ Em resumo, podemos dizer que, para o positivismo, só é possível alcançar a verdade

¹¹ DA ROLT, Clóvis. Pensar a epistemologia das Ciências Sociais na contemporaneidade: dilemas de uma ciência incerta. In: **Revista Sociedade e Cultura**. Goiânia, V. 14, n. 2, dezembro/2011, p. 435-436.

¹² **Introdução a uma ciência pós-moderna**. Rio de Janeiro: Graal, 1989. P. 12.

¹³ Nas palavras de BACON, “O homem, ministro e intérprete da natureza, faz e entende tanto quanto constata, pela observação dos fatos ou pelo trabalho da mente, sobre a ordem da natureza; não sabe nem pode mais.” (BACON, Francis. **Novum organum ou verdadeiras indicações acerca da interpretação da natureza; Nova atlântida**. Trad. e notas de José Aluysio Reis de Andrade. São Paulo: Victor Civita Editor: 1973, p. 19).

¹⁴ SANTOS, Boaventura de Sousa. **Um discurso...**, *op. cit.*, p. 10.

¹⁵ LOWY, Michel. **Ideologia e ciência social**: elementos para uma análise marxista. 5. ed. São Paulo: Universidade Católica de São Paulo, 1985, p. 36.

¹⁶ *Ibidem*, p. 36.

no estudo da sociedade, ou seja, só é possível conferir-lhe o caráter de atividade científica, se tal estudo for realizado nos mesmos moldes dos estudos da natureza.

Nas palavras de EMILE DURKHEIM, maior expoente da sociologia positivista do século XIX, deve o cientista entender que “...as maneiras de pensar a que está mais afeto são mais contrárias que favoráveis ao estudo científico dos fenômenos sociais”¹⁷. É importante, portanto, acautelar-se “...com as suas primeiras impressões”¹⁸, a fim de que a ciência das sociedades “...não consista simplesmente numa paráfrase dos preconceitos tradicionais, mas nos mostre as coisas de um modo diferente do que parecem ao vulgo.”¹⁹

O paradigma científico moderno, de uma maneira natural – e, por que não dizer, previsível – estende seus tentáculos também sobre o universo jurídico, tendo essa influência alcançado seu ponto mais alto quando da publicação da *Teoria Pura do Direito*, de HANS KELSEN, hoje compreendida como verdadeira resposta científica contra as tentativas de legitimar o poder pelo próprio poder.

Sobre o contexto histórico e a importância da obra de KELSEN, vejamos o que diz ANTÓNIO MANUEL HESPANHA:

Kelsen aparece como um constitucionalista, proclamando a supremacia da Constituição estabelecida e a sua inderrogabilidade pela vontade do poder; na sua época, à época do primeiro constitucionalismo alemão democraticamente estabelecido (Constituição de Weimar), em que havia uma forte tendência para legitimar o direito a partir das decisões do puro poder (“decisionismo”), Kelsen representa a defesa do direito estabelecido contra a subversão pela política autoritária. Assim, o seu formalismo significa a recusa de deixar que a validação do direito decorra de pontos de vista filosóficos ou políticos cuja efetividade (consensualidade, aceitação) era menor do que a da Constituição.

Embora se possa acusar a teoria pura do direito de aceitar como direito tudo o que provém da vontade do Estado, o certo é que o seu sentido mais profundo é o de constituir um manifesto contra os totalitarismos políticos do seu tempo.²⁰

¹⁷ Ibidem. p. 15.

¹⁸ DURKHEIM, Emile. **As regras do método sociológico**. Trad. Eduardo Lúcio Nogueira. 9. ed. Lisboa: Editorial Presença, 2004. p. 16.

¹⁹ Ibidem. p. 15.

²⁰ HESPANHA, António Manuel. **Cultura jurídica europeia**: síntese de um milénio. Coimbra: Almedina, 2012. p. 425.

Em sua obra, KELSEN, assim como os positivistas do século XIX, propõe que o cientista do Direito realize uma investigação rigorosa, redutora e livre de juízo de valor de seu objeto. Esse objeto, porém, será diferente daquele investigado pelos demais cientistas sociais. O cientista do direito terá uma realidade própria, qual seja, a realidade exclusivamente normativa, desvinculada da realidade fenomênica subjacente. Propõe-se, assim, um estudo que não ultrapasse o mundo exclusivamente normativo. Nas palavras do mestre de Viena, “A interpretação jurídico-científica não pode fazer outra coisa senão estabelecer as possíveis significações de uma norma jurídica”²¹, logo, enquanto atividade meramente descritiva de seu objeto, a ciência do Direito não poderia tomar qualquer decisão entre as possibilidades por si mesma reveladas, mas apenas deixar a decisão ao órgão que, segundo a ordem jurídica, seja competente para aplicar o Direito. Para KELSEN, a tarefa do jurista, portanto, residiria em analisar o ordenamento jurídico e apontar as diversas interpretações válidas, sem escolher, dentre aquelas, a melhor.

KELSEN explica que o fundamento de validade de cada norma só pode ser encontrado em outra norma, de nível hierárquico superior. Nesse sentido, a Constituição seria a norma de maior hierarquia dentro de um sistema jurídico positivo; acima dela, já no plano da lógica jurídica, por sua vez, só haveria espaço para aquilo que o mestre convencionou chamar de “norma hipotética fundamental”, fundamento de validade último do Direito.²² Trata-se de norma suposta, não editada por ato de autoridade.

O problema de saber se uma norma é justa ou injusta, boa ou má, também foge ao Direito. Sendo justiça e valor conceitos relativos, não haveria como se falar em uma moral, ou uma justiça absoluta.²³ KELSEN defende o entendimento segundo o qual “...a ciência jurídica não tem de legitimar o Direito, não tem por forma alguma de justificar – quer através de uma Moral absoluta, quer através de uma Moral relativa – a ordem normativa que lhe compete... conhecer e descrever.”²⁴ Até mesmo quando elabora uma teoria dos valores, KELSEN aplica a seu estudo os mesmos métodos

²¹ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Baptista Machado. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2008. p. 387.

²² Ibidem. p. 81 e ss.

²³ Ibidem. p. 67 e ss.

²⁴ Ibidem. p. 79.

rigorosos utilizados para construir sua teoria do Direito.²⁵ Como bem pondera MARIO G. LOSANO, “...ao tratar de modo não valorativo uma teoria do valor de justiça, ele se propõe descrever todos os possíveis valores de justiça, sem propor um como preferível aos outros.”²⁶

Além de não haver espaço para ponderações valorativas de justiça e injustiça, não faz parte do objeto da ciência do Direito a análise da conduta humana, salvo quando esta for “...determinada nas normas jurídicas como pressuposto ou consequência, ou – por outras palavras – na medida em que constitui conteúdo de normas jurídicas”²⁷. Valoriza-se, assim, a norma de conduta em detrimento da conduta normada; a realidade normativa em detrimento da realidade fática a ela subjacente.

Seguindo a linha proposta por KELSEN, NORBERTO BOBBIO defende que “A experiência jurídica é uma experiência normativa”²⁸, sendo a função primordial do cientista do Direito a de descrever o ordenamento jurídico, encontrando harmonia entre seus elementos integrantes. Para BOBBIO, não há ciência do Direito fora da regra e do objeto regulado; tudo que está fora da regra – seja fundamento ou origem dela – não pertence ao estudo do jurista²⁹.

De maneira mais ponderada do que o mestre de Viena, no entanto, o jusfilósofo italiano admite que referido estudo “não exclui outras maneiras de considerar o direito”³⁰, embora aos outros enfoques correspondam disciplinas distintas, como a teoria da justiça e a sociologia jurídica.

Diante de uma norma jurídica, portanto, pode-se colocar uma tríplice ordem de problemas: o primeiro, de saber se é justa ou injusta; o segundo, de saber se é válida ou inválida; o terceiro, de saber se é eficaz ou ineficaz³¹. BOBBIO expressamente opta por um ponto de vista formal do estudo das normas, mais condizente com o corte metodológico proposto pelo paradigma científico moderno,

²⁵ KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 41 e ss.

²⁶ LOSANO, Mario G. Prefácio. Prefácio à edição italiana. In: KELSEN, Hans. **O problema...**, *op. cit.*, p. XXVII.

²⁷ KELSEN, Hans. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 81.

²⁸ BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral do Direito**. Trad. Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 5.

²⁹ BOBBIO, Norberto. **Contribución a la Teoria Del Derecho**. 2 ed. Madrid: Debate, 1990. p. 182.

³⁰ BOBBIO, Norberto. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 31-32

³¹ *Ibidem*, p. 25.

considerando mais sua estrutura do que seu conteúdo³², o que faz sem desmerecer os demais enfoques. Analisa, em sua *Teoria Geral do Direito*, dentre outros temas, as normas como proposições prescritivas, as classificações das normas, a unidade, a coerência e a completude do ordenamento jurídico.

Percebe-se, assim, uma cultura jurídica altamente influenciada pelo paradigma científico moderno – racional, abstrato, generalista e macro organizado -, portanto, preocupada em realizar um corte metodológico que possibilitasse ao Direito a desejada autonomia em relação às demais ciências sociais. O objeto de estudo do jurista não seriam as relações sociais, tampouco considerações acerca da justiça ou injustiça das decisões, mas apenas os aspectos estruturais das normas jurídicas postas. Ao novo cientista do Direito não competiria falar de como as normas deveriam ser para regular de maneira satisfatória a vida em comunidade, mas apenas de como elas de fato são. A realidade do Direito abstraía a realidade a ela subjacente; a atividade científica seria empírica, neutra e pura na medida em que trabalhasse sobre o Direito posto sem considerações subjetivistas. Construía-se, assim, uma teoria geral do direito que, preocupada em fugir de abusos autoritários – subjetivos – dos totalitarismos políticos, escapava da realidade, atuando por si própria.

1.3 O DIREITO TRIBUTÁRIO COMO DISCIPLINA JURÍDICA E PRODUÇÃO CIENTÍFICA NO BRASIL

A teoria pura do direito - descritivista, formalista, generalista e redutora de complexidades – teve larga recepção na doutrina tributária nacional. Isso deveu-se, em grande medida, (a) ao contexto histórico vivido pelas nossas 2 (duas) primeiras gerações de tributaristas, compostas por nomes como ALIOMAR BALEEIRO, AMÍLCAR FALCÃO, RUBENS GOMES DE SOUSA e ALFREDO AUGUSTO BECKER³³, período conhecido como “tempos heroicos”³⁴, bem como (b) à relevância dos bens jurídicos limitados e protegidos pelas normas de Direito Tributário: liberdade e propriedade.

³² Ibidem. p. 25.

³³ FOLLONI, André. *Ciência...*, *op. cit.*, p. 41 e ss.

³⁴ Ibidem. p. 41.

Estamos falando de uma época compreendida entre o final dos anos 50 e o início dos anos 70, em que, em primeiro lugar, inexistia um corpo legislativo sistematizado voltado à atividade de tributação e, em segundo lugar, ainda não era possível falar em Direito Tributário enquanto ciência, tendo em vista a quase inexistência da disciplina em comento nos currículos universitários e a baixíssima produção literária específica³⁵. Apenas em 1971, por exemplo, surgiu na Universidade de São Paulo e na Universidade Mackenzie a disciplina de Direito Tributário. O Código Tributário Nacional, por sua vez, só viria a ser editado em 1966, embora multiplicassem-se as leis de tributação. Em resumo, “Tínhamos legislação tributária e comentários sobre ela, mas não Direito Tributário.”³⁶ Some-se a isso dois outros graves problemas: o primeiro deles, de saber como se relacionam as regras jurídicas tributárias com os dados econômicos e éticos; o segundo, de entender de que forma se relacionam as regras jurídicas tributárias com as demais regras do sistema, a elas preexistentes.³⁷

O cenário apresentado representava grave insegurança para contribuintes e advogados militantes na área tributária. Como não havia um consenso, quer acadêmico quer doutrinário, acerca dos principais institutos tributários, restava ao Fisco um caminho aberto para toda sorte de abusos e arbitrariedades.

Percebendo o caos então reinante, e visando a um maior grau de segurança e estabilidade nas relações entre Estado e contribuinte, BECKER, jovem advogado sem tradição acadêmica, publicou sua Teoria Geral do Direito Tributário, inspirada, em grande parte, no paradigma científico moderno e na teoria pura do direito narrados nos parágrafos anteriores. Da mesma forma que à ciência moderna cabia a tarefa de dominar a natureza, “...cabia à ciência do direito tributário o trabalho, também utilíssimo e prático, de dominar o direito positivo, trazendo a segurança necessária ao cotidiano tributário.”³⁸ Só um positivismo jurídico racional e redutor de complexidades poderia contornar “...eventuais caprichos subjetivos no momento da interpretação.”³⁹

³⁵ Ibidem. p. 41.

³⁶ FOLLONI, André. O Direito Tributário diante da Complexidade Econômica e Socioambiental ou: Além de Souto sem Sair de Souto nos 50 anos da Teoria Geral de Becker. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas** n. 111, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Julho-Agosto de 2013, p. 17.

³⁷ Ibidem, p. 18-19.

³⁸ FOLLONI, André. **Ciência...**, *op. cit.*, p. 50.

³⁹ Ibidem, p. 53.

BECKER, portanto, pode ser considerado o verdadeiro fundador da dogmática do Direito Tributário no Brasil, esta entendida como uma ciência preocupada quase exclusivamente com as normas, que nega qualquer chance de interpretação econômica ou mesmo considerações de ordem moral. Assim como pretendido por KELSEN, privilegia-se a norma de conduta em detrimento da conduta normada. Mais importante do que a realidade subjacente ou a justiça das decisões é a realização de um estudo neutro e sistematizado, rigorosamente descritivo do objeto escolhido. A segurança jurídica é a palavra de ordem. O problema - de natureza filosófica - de se verificar a justiça ou injustiça de determinada regra encontra-se num momento post-jurídico.⁴⁰ BECKER qualifica como nociva qualquer doutrina que se preste a interpretar o Direito Tributário segundo a realidade econômica dos fenômenos sociais.

Conforme já explicado, as lições de BECKER, sobretudo por conferirem ao profissional atuante na seara tributária maior segurança face às antigas interpretações subjetivas da administração fazendária, exerceu enorme influência sobre a produção doutrinária das décadas seguintes, embora, na época de sua elaboração, já fosse possível vislumbrar a chamada crise do paradigma científico moderno. Nas palavras de SOUTO, “Até agora a preocupação teórica é só com a dogmática, dividida em semântica (o que o preceito significa) e sintaxe (relações hierárquicas internormativas)”⁴¹, sem lugar para maiores considerações ao nível pragmático da linguagem. Este último nível, na verdade, costuma ser considerado o de maior complexidade, “...porque sendo aquele que versa a relação dos signos com seus usuários, é onde reside o mais amplo risco de ultrapassarmos as fronteiras da linguagem normativa”⁴². Em outras palavras, ao se adentrar o nível pragmático da linguagem, estar-se-ia correndo o risco de abandonar o Direito posto, objeto científico demarcado e, conseqüentemente, a segurança trazida pela ciência pura, neutra.

Na linha da doutrina beckeriana, PAULO DE BARROS CARVALHO explica que “À ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o

⁴⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 21.

⁴¹ BORGES, José Souto Maior. Um Ensaio Interdisciplinar em Direito Tributário: Superação da Dogmática. In: **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 211. São Paulo: Dialética, abril/2013, p. 121.

⁴² VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993. p. 52.

entrelaçamento das várias unidades do sistema.”⁴³ Em complemento, HUGO DE BRITO MACHADO explica que “Direito Tributário é um conjunto de normas. Ciência do Direito Tributário é o conhecimento que se tem desse conjunto.”⁴⁴ GERALDO ATALIBA, outro dos pilares de nossa doutrina tributária, demonstra também grande preocupação tanto com a estrutura da regra de incidência tributária e seus diversos aspectos⁴⁵, como com a tarefa de harmonização das normas tributárias dentro do sistema tributário nacional⁴⁶.

Tem-se assim, uma atividade redutora de complexidades – na medida em que limita o estudo do tributarista ao mundo das normas tributárias – e desenvolvida em metalinguagem descritiva rigorosa, preocupada sobretudo com os níveis semântico e sintático da semiótica. Acredita-se numa ordem normativa pré-estabelecida. Nas palavras de ATALIBA, “...ainda que o esforço humano que o produziu não tenha sido consciente de elaborar um *sistema*, previamente deliberado nesse sentido, deve procurá-lo e apreendê-lo o observador ou intérprete.”⁴⁷

O cientista do direito tributário precisaria, para realizar um trabalho satisfatório, a título de exemplo: em primeiro lugar, separar as normas de Direito Tributário das demais normas do sistema; em seguida, identificar a norma tributária em sentido estrito; em terceiro lugar, fragmentar a referida norma em duas partes – antecedente e conseqüente – para, por fim; realizar um estudo detalhado dos diversos critérios de cada uma dessas duas partes.

O conhecimento de tais critérios, se realizado metodicamente, seria suficiente à solução da grande maioria dos problemas apresentados, independentemente das peculiaridades de cada caso concreto. Mais importante, para o tributarista, do que estudar os efeitos extrafiscais das normas de isenção sobre a economia e a sociedade é a discussão acerca da estrutura e da natureza da referida norma isentiva, ou seja, saber se se trata de “favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o

⁴³Curso..., *op. cit.*, p. 2.

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 74.

⁴⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 5ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 51 e ss.

⁴⁶ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 4 e ss.

⁴⁷ *Ibidem*. p. 4-5.

pagamento do tributo devido”⁴⁸, “...hipótese de não incidência legalmente qualificada”⁴⁹ ou mesmo regra de estrutura que “investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os parcialmente.”⁵⁰

A segurança adquirida em virtude de um proceder tão rigoroso deveria servir de escudo a práticas autoritárias por parte da Administração. Essa busca científica por neutralidade, no entanto, com o passar dos anos, vem dando origem a graves injustiças. É dizer: a maior virtude da doutrina dogmática passa a representar seu maior defeito. A falseabilidade empírica, trunfo do paradigma científico moderno, “...acabou negligenciada, em nome de um mundo idealizado, verdadeiro, racional, perfeito, imutável, que nega como falsa e irracional qualquer realidade empírica que não se coadune”⁵¹ com o mundo quase unívoco da teoria geral do direito.

Felizmente, como veremos mais detidamente no próximo item, alguns autores começaram a perceber os riscos que a influência do paradigma científico moderno vinha trazendo à doutrina do Direito Tributário, bem como à realidade subjacente às normas. Teve início, há alguns anos, um movimento, ainda que não combinado e ordenado, para trazer de volta aos estudos jurídicos a complexidade abandonada quando da recepção da teoria pura do direito; vejamos.

1.4 A CRISE DO PARADIGMA CIENTÍFICO MODERNO E OS NOVOS RUMOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O discurso científico moderno, com seu ideal de racionalidade e objetividade, acabou por afastar-se, aos poucos, da realidade, para fechar-se em sua própria teoria, trazendo de volta ao mundo uma espécie de metafísica conceitual - justamente aquilo contra o que se rebelara quando de seu surgimento. O distanciamento em relação ao discurso religioso, ao discurso do senso comum ou mesmo ao discurso estético estão na matriz da ciência moderna.⁵²

⁴⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975. p. 97.

⁴⁹ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3.ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 200.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 483.

⁵¹ FOLLONI, André. **Ciência...**, *op. cit.* p. 50.

⁵² SANTOS, Boaventura de Souza. **Introdução...**, *op. cit.*, p. 12.

O mesmo se deu com o estudo do Direito, que, com vistas à contenção de discursos subjetivos de autoridade e à sua autonomização enquanto ciência, acabou criando para si uma realidade independente da realidade social a ela subjacente. A coerência interna dos sistemas de saberes sobressaía-se em relação à adequação do pensamento a uma realidade externa. Conforme ensina BOAVENTURA DE SOUSA SANTOS, “...o avanço da especialização torna impossível ao cientista, e já não apenas ao cidadão comum, compreender o que se passa (e porque se passa) à volta do habitáculo (cada vez mais estreito) em que vive em Scientiápolis.”⁵³

Já em meado do século XIX, no entanto, começa a ganhar força, na Europa, uma reação ao paradigma jurídico em comento. Isso se dá, sobretudo, em virtude do experimentalismo e do empirismo verificados graças ao progresso das ciências químicas e biológicas – em grande parte, decorrente da obra de Darwin -, bem como, no plano social, em razão da quebra da unanimidade do primeiro liberalismo, verificada à época dos primeiros movimentos socialistas na Alemanha e na França, e do aparecimento da questão operária⁵⁴. Com tudo isso, era natural que o ideal formalista de se construir um Direito apartado da sociedade e atento apenas aos rigores conceituais “começasse a chocar os espíritos mais atentos ao devir da sociedade e às prementes exigências da ‘vida’.”⁵⁵ Era preciso que os juristas incorporassem “a análise política e sociológica nas tarefas dogmáticas, combinando os tradicionais métodos jurídicos com os novos métodos das ciências sociais”.⁵⁶

Sobre a reação pós-modernista, nos valeremos mais uma vez das valiosas lições de HESPANHA:

A reação pós-modernista dirige-se contra tudo isso. Ao geral opõe o particular; ao gigantismo do ‘grande’ opõe a beleza do ‘pequeno’ (*small is beautiful*); à eficácia da perspectiva macro opõe a delicada subtileza da perspectiva micro; ao sistema opõe o ‘caso’; ao ativismo projetual opõe a indolência contemplativa; à heteroregulação, a autoregulação; ao funcional opõe o lúdico; ao objetivo opõe o subjetivo; à ‘verdade’ opõe a ‘política’ (o ‘testemunho’, o ‘compromisso’).⁵⁷

⁵³Introdução..., *op. cit.*, p. 13.

⁵⁴ HESPANHA, António Manuel. **Cultura**..., *op. cit.*, p. 453.

⁵⁵ Ibidem, p. 453.

⁵⁶ Ibidem, p. 455.

⁵⁷**Cultura**..., *op. cit.*, p. 560.

No Direito Tributário brasileiro, as reações ao estudo puramente dogmático, redutor de complexidades e pretensamente objetivo, demoraram um pouco mais a surgir. Essa espera deveu-se, dentre outros fatores, ao fato de o Direito Tributário só ter surgido como ciência autônoma no Brasil em meados da década de 60 (sessenta), bem como aos méritos e conquistas que a doutrina tecnicista trouxera para o desenvolvimento da disciplina. Dentre os estudiosos que se insurgem contra esse modelo redutor de produzir conhecimento, destacaremos, não sem medo de cometer injustiças, 3 (três) nomes: JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, HUMBERTO ÁVILA e ANDRÉ FOLLONI.

Dos autores mencionados, SOUTO, sem dúvidas, é o que tem maiores méritos, pois foi o primeiro a apontar os equívocos da doutrina meramente dogmática e a propor um estudo mais complexo, pragmático, do Direito Tributário. Muitas de suas obras não versam exclusivamente sobre Direito Tributário; na verdade, a grande maioria delas contém verdadeiras lições de epistemologia jurídica e metodologia científica.

Em seu *Ciência Feliz*, SOUTO trata de diversos temas relacionados à superação do paradigma científico moderno. Fala, por exemplo, da inviabilidade de comprovação definitiva das hipóteses científicas e dos benefícios que o erro e a superação de uma teoria podem trazer ao conhecimento que se tem sobre determinado objeto⁵⁸. Chama de “satelitização da inteligência” o hábito que alguns dogmáticos têm de se recusarem a ir além das lições dos mestres; nas suas palavras, “O problema – que deve ser prioritariamente encarado por uma pedagogia séria – da autonomia do pensamento conduz incontornavelmente à escolha individual do próprio caminho do pensar.”⁵⁹ Outro risco alertado pelo professor pernambucano é o da “impregnação” de ideias⁶⁰.

A reaproximação entre o Direito e a justiça é a preocupação maior de SOUTO em *O contraditório no processo judicial* (uma visão dialética). Na obra, o autor faz quase sempre menção à justiça do caso concreto. Segundo o mestre pernambucano, “...os autores contemporâneos sequer conseguem extrair da manifestação juspositiva da justiça – o princípio constitucional da isonomia (art. 5º, caput e §1º) – todas as suas

⁵⁸ BORGES, José Souto Maior. **Ciência Feliz**. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 24-26.

⁵⁹ *Ibidem*, p. 29.

⁶⁰ *Ibidem*, p. 91-97

implicações... no sistema jurídico”⁶¹. De acordo com o paradigma moderno, só retoricamente o Direito leva a justiça em conta. À monológica científica ele opõe a dialética, tida tanto como consenso como confronto de opiniões^{62, 63}

Já no prefácio de *Obrigação Tributária* (uma introdução metodológica), SOUTO condena aqueles que se mostram mais preocupados com os problemas verbais, terminológicos, do que com os problemas reais da vida em sociedade, produzindo uma “...ciência jurídica a rigor descomprometida com quaisquer preocupações de ordem prática. Como se não fora uma aspiração que condiciona a própria legitimidade da investigação científica o fazer teoria útil.”⁶⁴ Critica também, ao longo da obra, a exclusão de outros saberes, como a Sociologia Jurídica, a Filosofia do Direito e a História do Direito, quando da escolha do positivismo jurídico-metodológico pelos tributaristas⁶⁵. Nessa toada, demonstra ser “...impossível demonstrar indutivamente um enunciado universal sobre normas, tais como o de que toda obrigação é patrimonial.”⁶⁶ Aponta o seguinte exemplo como caso clássico de preferência da teoria em detrimento da realidade: se a teoria geral do Direito diz que toda obrigação deve ter caráter patrimonial e o Direito positivo fala em obrigações acessórias sem natureza patrimonial, prefere-se contrariar a realidade normativa, objeto de estudo.

Mais recentemente, em artigo intitulado *Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática*, SOUTO organiza de maneira didática as principais ideias para (a) a superação do estudo puramente dogmático do Direito Tributário e (b) a realização de produções mais complexas, que invertam a perspectiva

⁶¹ BORGES, José Souto Maior. **O contraditório no processo judicial** (uma visão dialética). São Paulo: Malheiros, 1996. p. 63.

⁶² *Ibidem*, p. 37-61.

⁶³ No mesmo sentido, LUIS FERNANDO BARBOSA DOS SANTOS observa que “Essa visão isolada e restritiva imposta ao Direito e, mais especificamente, ao Direito Tributário, acarretou uma espécie de neutralidade valorativa, afastando-se importantes discussões do debate jurídico-fiscal, como a justiça da tributação, o impacto dos tributos na seara econômica, a correta distribuição dos recursos arrecadados, a problemática da evasão fiscal em face da livre concorrência, dentre outros. O Direito Tributário restou limitado a discutir hipóteses de incidência da regra-matriz e o surgimento e a extinção da obrigação tributária.” (SANTOS, Luiz Fernando Barbosa dos. *Sonegação fiscal e livre concorrência*. In: **Revista Digital ESAPERGS**, n. 2, abril de 2014, p. 12. Disponível em <www.esapergs.org.br>).

⁶⁴ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária** (uma introdução metodológica). 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 14.

⁶⁵ **Obrigação...**, *op. cit.*, p. 22.

⁶⁶ *Ibidem*, p. 23; 76; 103.

da norma de conduta para a conduta normada e da estrutura à função tributária⁶⁷. Chega a afirmar, de maneira algo provocadora, termos “...ingressado na era do fim da dogmática do Direito Tributário”⁶⁸, não sendo mais possível, “...a partir do nível teórico atual e em idênticas bases teóricas, lograr um progresso efetivo nos estudos jurídicos sobre o tributo”⁶⁹. Para SOUTO, um dos maiores desafios teóricos atuais é a realização de estudos mais férteis, preocupados, por exemplo, com temas como a ética tributária.

HUMBERTO ÁVILA, em que pese não ter sido o primeiro – até mesmo em razão de sua idade - a apontar as limitações da doutrina dogmática, demonstrou, com mais consistência do que qualquer outro, sua capacidade de realizar estudos complexos no âmbito do Direito Tributário. Enquanto SOUTO dava lições sobre como produzir conhecimento, ÁVILA executava tais ensinamentos. Em seu Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03, sem descuidar do rigor metodológico e da sistematização normativa, ele analisa de maneira pragmática temas quase abandonados pela ciência tributária, como o ônus econômico da tributação, o interesse econômico dos contribuintes (e a investigação da causa dos negócios jurídicos para o planejamento tributário constitucionalmente protegido), a tributação extrafiscal, a eficiência e a praticabilidade administrativa⁷⁰. Em Teoria dos princípios, obra voltada aos estudiosos de todos os ramos do Direito, ÁVILA demonstra que a interpretação não envolve apenas uma atividade descritiva de sentidos, mas reconstrutiva de significações⁷¹. A interpretação é, na verdade, “...uma interpretação/aplicação dos textos e dos fatos”⁷², sendo a ponderação “...um momento no interior da interpretação/aplicação do Direito.”⁷³ Como estudioso das questões concretas, ÁVILA confere especial destaque também ao postulado da proporcionalidade⁷⁴. Em diversas outras obras podemos perceber a originalidade e a

⁶⁷ BORGES, José Souto Maior. Um ensaio Interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. In: **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 211. p. 109, abril de 2013.

⁶⁸ BORGES, José Souto Maior. **Um ensaio...**, *op. cit.*, p. 107, abril de 2013.

⁶⁹ *Ibidem*, p. 107, abril de 2013.

⁷⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004.

⁷¹ **Teoria dos princípios**. 4. ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 23.

⁷² GRAU, Eros Roberto. Prefácio. In: ÁVILA, Humberto. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 10.

⁷³ GRAU, Eros Roberto. Prefácio. In: ÁVILA, Humberto. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 10.

⁷⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 112 e ss.

perspicácia do pensamento do professor titular da Universidade Federal do Rio Grande do Sul⁷⁵.

Dos autores citados, ANDRÉ FOLLONI foi o que melhor sistematizou a crise da dogmática do Direito Tributário no Brasil. Em seu *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*, obra inspiradora deste capítulo introdutório, FOLLONI, partindo de SOUTO, mas indo além dele, estuda e critica com brilhantismo o modo de pensar dos autores tributaristas, desde BECKER até os dias de hoje. Sobre a obra, ÁVILA afirma tratar-se de “...uma das mais importantes publicadas nas últimas décadas no Brasil”; para o professor gaúcho, “Levados a sério os seus fundamentos, parte da ciência do Direito Tributário no Brasil nunca mais será a mesma.”⁷⁶

Além de apontar o caminho trilhado pelos tributaristas nacionais, bem como o contexto histórico de insegurança face aos abusos do fisco por eles vividos, até se chegar ao modelo dogmático hoje ainda dominante – hermenêutica histórica⁷⁷ -, FOLLONI discorre sobre o pensamento de cada um dos autores que serviram de inspiração aos mencionados tributaristas, fazendo críticas a algumas das conclusões alcançadas. Ele ataca também os ideais de objetividade, segurança e legitimidade do argumentar próprios do paradigma científico moderno, que não aceita nada além da descrição do estritamente normativo⁷⁸.

Amparado sobretudo em SOUTO, mas também em filósofos como NIETZSCHE, KARL-OTTO APEL e EDGARD MORIN, FOLLONI propõe a superação dos reducionismos mediante a realização de um estudo que percorra diversos níveis de complexidade.⁷⁹

É com base nos ensinamentos desses e de outros autores aqui não mencionados⁸⁰, propositores de uma maior complexificação do estudo do Direito

⁷⁵ Dentre outras, confira-se: ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**. São Paulo: Malheiros, 2011; ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

⁷⁶ Prefácio. In: FOLLONI, André. **Ciência...**, *op. cit.*, p. 15.

⁷⁷ **Ciência...**, *op. cit.*, p. 36-75.

⁷⁸ *Ibidem*. p. 77.

⁷⁹ *Ibidem*. p. 383-406.

⁸⁰ Dentre outros trabalhos em língua portuguesa adeptos de um estudo mais pragmático do Direito Tributário, confira-se: COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 20007; GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos horizontes da tributação**: um diálogo luso-brasileiro. Coimbra: Almedina, 2012; GRUPENMACHER, Betina

Tributário, voltado que deve ser à solução dos problemas concretos e à melhoria da vida da população, que iremos tentar conduzir nosso trabalho. Obviamente, tentaremos evoluir aproveitando tudo de positivo que o dogmatismo trouxe para o conhecimento da matéria. O objetivo é proceder tanto de maneira dogmática quanto zetética, esta entendida como forma de investigação que: a) privilegia mais o aspecto pergunta do que o aspecto resposta e; b) não parte de ideias pré-concebidas (dogmas), deixando em aberto conceitos básicos e premissas⁸¹.

Pela falta de preparo técnico no trato de certos assuntos a serem apreciados, é possível que venhamos a cometer diversos equívocos. Não é isso, contudo, que nos impedirá de trazer ao texto elementos não normativos, às vezes sociológicos e, às vezes, filosóficos.

1.5 DIRETRIZES PARA UM ESTUDO COMPLEXO DAS SANÇÕES POLÍTICAS E DOS MEIOS ALTERNATIVOS DE COBRANÇA DE TRIBUTOS

Estudaremos, com especial destaque, na presente dissertação, o tema dos meios alternativos de cobrança de tributos, em contraposição àquilo que a doutrina convencionou chamar de sanções políticas em matéria tributária, também conhecidas como meios indiretos de cobrança de tributos, tarefa que, além de pressupor o exame de uma série de assuntos correlatos, suscita numerosos questionamentos:

Afinal, o que são sanções políticas em matéria tributária? Quais as principais espécies de sanções políticas apontadas pela doutrina? De quais meios pode dispor a Fazenda Pública para cobrar tributos? De que forma as práticas sonegatórias atrapalham o equilíbrio e a sustentabilidade do sistema tributário? É possível admitir, *a priori*, antes mesmo da análise do caso concreto, que determinada prática configura sanção política tributária? A ordem jurídica prevê, ou pode vir a prever, instrumentos de cobrança de tributos diversos daquele estabelecido na Lei n. 6.830/80 – Lei de Execução Fiscal?

Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1997; NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2004; SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

⁸¹ FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994. P. 43 e ss.

Para responder a todos esses questionamentos, precisaremos trazer à baila as lições dos principais doutrinadores do país acerca do tema - já sedimentadas entre nós há quase 40 (quarenta) anos. Faremos, durante esta obra, portanto, um diálogo com os antigos, mas não um diálogo totalmente desregrado, anárquico, típico dos debates cotidianos, e sim um diálogo dialético, ou seja, um debate regrado, sempre na busca pelo justo. Sobre o tema, assim leciona SOUTO:

Dialética porém é regra, diretriz, cânone a nortear o próprio diálogo. Diálogos muitas vezes de pontos de vista contrários e até contraditórios, como no direito processual. Qual é, no entanto, a finalidade do diálogo? Finalidade que o torna possível, nesse campo de divergências? A busca apaixonada e emocionada do justo. A justiça é a sua estrela polar. E sem paixão, nenhuma ciência e nenhuma arte.⁸²

Nesse sentido, insta salientar, desde já, que, também aqui – no mundo das sanções políticas e dos meios alternativos de cobranças de tributos - a dogmática tributária tem pronta uma teoria que, vivendo por si própria há décadas, julga-se capaz de resolver todos os problemas relacionados ao assunto, independentemente das peculiaridades de cada caso concreto. É dizer: assim como existe uma teoria geral que diz que a identificação da espécie tributária se dá sempre pelo confronto da base de cálculo com o critério material do tributo⁸³, ignorando o fato de a Constituição Federal de 1988 prever 2 (dois) impostos com idênticos critérios materiais e bases de cálculo – Imposto Sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana e Imposto Territorial Rural -, existe uma teoria geral que afirma não ser possível ao Estado cobrar tributos por meios diversos daqueles previstos na Lei de Execução Fiscal, ignorando numerosos diplomas legislativos, como a Lei n. 8.666/96 – Lei de Licitações e Contratos Administrativos -, a Lei n. 11.101/2005 – Lei de Falências e Recuperação de Empresas – e a Lei n. 8.137/90 – Lei de crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo, que preveem justamente o contrário; isso sem falar nas noções de ética tributária e justiça fiscal, a serem mais detidamente estudadas nos próximos capítulos.

Nosso estudo obedecerá, sempre que possível, os 6 (seis) níveis de complexidade propostos por FOLLONI, quais sejam: 1) dentro do Direito Tributário,

⁸²O **contraditório**..., *op. cit.*, p. 43.

⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso**..., *op. cit.*, p. 327-329.

para além da norma individualizada; 2) dentro do Direito interno, para além do tributário; 3) dentro do Direito para além do ordenamento jurídico; 4) para além das normas jurídicas, dentro da ciência; 5) para além da ciência, dentro do conhecimento racional e; 6) para além do conhecimento racional⁸⁴.

Para uma melhor compreensão dos diversos meios de cobrança de tributos, não é suficiente o conhecimento individualizado da norma tributária em sentido estrito – mais conhecida como regra matriz de incidência -, ou mesmo de alguma norma tributária em sentido amplo. Num estudo realizado dentro do âmbito do Direito Tributário, é imprescindível que sejam considerados os inter-relacionamentos das diversas classes de normas. Não conseguiremos aferir, por exemplo, se determinado regime especial de fiscalização de ICMS viola o ordenamento jurídico, levando em consideração apenas os elementos da regra matriz de incidência do referido imposto; da mesma forma, a compreensão individualizada da modalidade de lançamento a que se submete o tributo não é capaz de fornecer respostas às dúvidas suscitadas. Apenas se ponderarmos que o ICMS está sujeito a lançamento pelo próprio contribuinte – para posterior homologação pela administração fazendária - e que referido sujeito passivo, valendo-se dessa previsão legal, pode vir a violar reiteradamente outra regra própria do imposto, qual seja, a da não cumulatividade, é que teremos melhores chances de decidir, num caso concreto, se o regime especial de fiscalização imposto pelo poder público é válido ou não.

Além de não ser recomendável estudar isoladamente as diversas classes das normas tributárias, não pode o investigador limitar-se às normas relacionadas à tributação, ainda que levando em consideração as relações mútuas entre elas existentes. Para o exame dos meios alternativos de cobrança de tributos, objeto deste trabalho, é fundamental também, dentre outras coisas, o conhecimento das normas de outros ramos – didaticamente autônomos - do Direito, sobretudo: a) Direito Constitucional; b) Direito Administrativo; c) Direito Processual Civil; d) Direito Civil; e) Direito Financeiro e; f) Direito Econômico. Uma medida aparentemente violadora da ordem tributária, como aquela que prevê o cancelamento da inscrição da empresa no cadastro de contribuintes de determinado imposto, pode ser utilizada como instrumento de proteção da ordem econômica, mais precisamente, da concorrência e da livre iniciativa, lesadas em decorrência da reiterada sonegação fiscal. A exigência

⁸⁴**Ciência...**, *op. cit.*, p. 383-406.

de certidão negativa de débitos tributários como requisito prévio à participação numa licitação pública, embora configure meio de cobrança de tributo diverso daquele previsto na Lei de Execução Fiscal, funciona como verdadeiro escudo contra violações ao princípio constitucional da moralidade – aplicável à administração pública. A execução fiscal dos créditos tributários, regida pela Lei n. 6.830/80, não funciona sem dialogar com as normas processuais civis aplicáveis aos processos de execução. A retenção de mercadoria como meio indireto de cobrança de tributo viola princípios constitucionais processuais, como o do Contraditório e da Ampla Defesa.

Também o estudo do Direito comparado, ou seja, das ordens jurídicas dos outros países, terceiro dos níveis de complexidade propostos, pode engrandecer deveras o trabalho realizado, principalmente se o investigador levar em consideração as peculiaridades sociais, econômicas e políticas de cada um dos lugares pesquisados, não se limitando a tentar implementar, internamente, tudo quanto apreendido fora do território nacional. Funciona, portanto, como verdadeira ciência auxiliar das disciplinas jurídicas⁸⁵.

JOSÉ ROBERTO VIEIRA, jurista e filósofo paranaense, entende que o “...conversar do jurídico com outros pontos de vista sobre a realidade, se comedido, se conscientemente confinado a fronteiras modestas e bem definidas, não reduz o seu grau de cientificidade, ao contrário, alarga os seus horizontes”⁸⁶. A nosso sentir, no entanto, em que pese o brilhantismo das palavras supracitado professor, para que possamos falar num estudo efetivamente complexo de temas como o dos meios alternativos de cobrança de tributos e das sanções políticas em matéria tributária, será preciso, sempre que possível - e não só de maneira “comedida” e dentro de “fronteiras modestas” -, invadir o ambiente próprio de outras ciências, como a Sociologia, a Economia e a Política. Como ensina FOLLONI, devemos superar o modelo dogmático, que compreende “...uma norma, ou um conjunto de normas jurídicas, sem consideração do meio social no qual existe, do qual recebe e para o qual devolve influências e condicionamentos.”⁸⁷

⁸⁵ ALMEIDA, Carlos Ferreira de. **Introdução ao direito comparado**. Coimbra: Almedina, 1994. p. 16.

⁸⁶ VIEIRA, José Roberto. **Medidas provisórias em matéria tributária**: as catilnárias brasileiras. 369 f. Tese (Doutorado em Direito Tributário), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1999. p. 21.

⁸⁷ *Ciência..., op. cit.*, p. 394.

Não é possível compreender os problemas concretos do mundo, e buscar-lhes soluções, sem sair das idealidades e universalidades próprias do pensamento redutor. Faz-se necessário adentrar as relações de interdependência existentes entre indivíduos e entre estes e a sociedade⁸⁸, bem como entre contribuintes, e entre estes e o Fisco. As lições da Sociologia e da Economia serão bastante úteis, por exemplo, para a compreensão de fenômenos como a sonegação fiscal e a elevação da carga tributária.⁸⁹

Ainda que se corra o risco de cair em subjetivismos, não se pode estudar o Direito – ainda mais quando o objeto da pesquisa estiver relacionado à atividade de tributação - sem ter em mente a clássica lição de DEL VECHIO de que “A noção do justo é a pedra angular de todo o edifício jurídico”.⁹⁰ Ao pesquisarmos os diversos meios à disposição do Estado para cobrança e arrecadação de tributos, bem como eventuais abusos por ele praticados quando do desempenho de tal mister, além de temas como a sustentabilidade do sistema tributário, teremos necessariamente que tecer comentários sobre aquilo que a doutrina mais recente vem chamando de “justiça fiscal”, momento em que inegavelmente estaremos nos utilizando de um proceder tipicamente filosófico. Também a crítica dos fundamentos e institutos jurídicos é exemplo de expediente próprio da Filosofia do Direito⁹¹ do qual pretendemos nos valer ao longo do texto. Quando utilizarmos a expressão “justiça fiscal”, e isso deve ficar claro desde já, vamos estar nos referindo tanto a uma atividade pessoal de respeito e preocupação com os outros, uma verdadeira “...vontade de ser equânime”⁹², quanto a uma “...avaliação quantitativa do modo como são distribuídos os encargos tributários

⁸⁸ ELIAS, Norbert. **A sociedade dos indivíduos**. Organizado por Michael Schröter. trad. Vera Ribeiro. Rio de Janeiro: Zahar, 1994. p. 19 e ss.

⁸⁹No mesmo sentido, assim se manifesta CARVALHO: “Até que ponto a realidade jurídica pode manter-se afastada da realidade social é tema que interessa à Sociologia Jurídica, à Ciência Política do Direito, à Filosofia do Direito (principalmente no capítulo da Axiologia) e também a outros segmentos cognocentes do fenômeno jurídico, entre eles a História do Direito, a Psicologia Social e a Antropologia Cultural do Direito. Mas, indiscutivelmente, o esclarecimento dessa dúvida interessa, e muito, à própria Dogmática ou ciência do Direito em sentido estrito, na medida que diz respeito ao bom funcionamento do sistema, à sua eficácia como corpo de regras. Um ordenamento que não preveja certas situações, que contemple insuficientemente os fatos sociais, não pode pretender realizar os valores que se propõe.” (**Fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 100-101).

⁹⁰ DEL VECHIO, G. **Justice, Droit, Étát, Sirey**, 1938, §1º, p. 4. *apud* MONTORO, André Franco. **Introdução à ciência do direito**. 25. ed. 2ª. Tiragem. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000. p. 122.

⁹¹ NADER, Paulo. **Filosofia...**, *op. cit.*, p. 4

⁹² André Franco. **Introdução...**, *op. cit.*, p. 127.

entre os cidadãos e as empresas, ou melhor, entre as várias categorias de contribuintes.”⁹³

O último dos níveis de complexidade – para além do conhecimento racional – propõe uma aproximação entre o jurista e o mundo artístico, tudo com o objetivo de conferir ao primeiro uma melhor visão de mundo, indispensável para a boa compreensão do Direito e de suas relações com a sociedade na qual está inserido⁹⁴. Conforme leciona SOUTO, “...sem paixão, nenhuma ciência e nenhuma arte”.⁹⁵ Aqui, adquirem relevo as menções a eventos da vida cotidiana, bem como passagens literárias, utilizadas pelo autor com o objetivo principal de facilitar a compreensão de seu interlocutor.

⁹³ J. L. Saldanha. **Justiça...**, *op. cit.*, p. 13.

⁹⁴ FOLLONI, André. **Ciência...**, *op. cit.*, p. 404.

⁹⁵ **O contraditório...**, *op. cit.*, p. 43.

2 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO DE CONTENÇÃO DE ABUSOS FISCAIS

2.1 INTRODUÇÃO

O conhecimento do Direito Tributário e do Sistema Constitucional Tributário é o primeiro passo para que possamos compreender melhor a importância da instituição de instrumentos alternativos de cobrança de tributos.

A nosso julgar, não se poder realizar um estudo sobre praticabilidade tributária, entendida como “...o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis,”⁹⁶ sem que se conheça, ainda que de maneira não aprofundada, as principais disposições legais e constitucionais relacionadas ao tema da tributação.

Neste capítulo, faremos um estudo mais tradicional do Sistema Tributário, dando destaque às normas voltadas à proteção dos contribuintes e responsáveis tributários contra eventuais excessos fazendários, deixando as considerações referentes à potestade tributária, esta sim, objeto central do trabalho, para o próximo capítulo.

Como o propósito, por hora, é apenas introduzir o tema, não nos aprofundaremos nos comentários relativos às limitações constitucionais ao poder de tributar, discorrendo apenas sobre os princípios tributários explícitos no Texto Supremo.

2.2 ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO, TRIBUTAÇÃO E DIREITO TRIBUTÁRIO

As organizações estatais sempre necessitaram de recursos para a consecução de suas finalidades essenciais. Desde os tempos de Grécia e Roma antigas, até os dias de hoje, os Estados vêm buscando fundos para o custeio de suas tarefas institucionais. Conforme leciona MACHADO, “Para alcançar seus objetivos precisa de recursos financeiros e desenvolve atividade para obter, gerir e aplicar tais

⁹⁶ DERZI, Mizabel. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988, p. 108

recursos.”⁹⁷ No mesmo sentido, LUÍS EDUARDO SCHOUERI explica que “...a existência de um Estado implica a busca de recursos financeiros para sua manutenção.”⁹⁸

Chama-se atividade financeira “...o conjunto de ações do Estado para a obtenção da receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas.”⁹⁹ Como se vê, precede à atividade financeira a definição das necessidades públicas, traçada pelo ordenamento normativo. Conhecidos os fins do Estado, passam a ser identificados três instantes diferentes, quais sejam, o da obtenção da receita, o da administração da receita – intermediado pelo orçamento - e, por fim, o do gasto do montante arrecadado e gerido.¹⁰⁰

Poderá obter tais recursos por meio da exploração do próprio patrimônio, desenvolvendo o que se convencionou chamar de atividade econômica, ou, como é mais comum, poderá fazê-lo por meio da exploração do patrimônio privado.

No Estado Patrimonial, predominante na Europa a partir de meados do século XVI, organizado, sobretudo, para fazer a guerra, as necessidades financeiras são satisfeitas, em quase sua totalidade, por meio da exploração das rendas dominiais e patrimoniais do príncipe, relegando-se importância secundária às receitas tributárias. Aqui, verifica-se nítida confusão entre o privado e o público, entre a fazenda do príncipe e a fazenda pública.¹⁰¹ Nas palavras de RICARDO LOBO TORRES, “...a característica mais importante da fiscalidade no patrimonialismo é que o tributo não ingressa na esfera da publicidade, mas é apropriado de forma privada”¹⁰², além disso, “Nos Estados Patrimoniais Estamentais o tributo só aparece como preço de liberdade ao substituir o serviço militar obrigatório e as prestações de guerra.”¹⁰³

⁹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. rev., atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 51-52.

⁹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 15.

⁹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. rev. e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 3.

¹⁰⁰ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 2. Tiragem. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 59.

¹⁰¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso...**, *op. cit.*, p. 7.

¹⁰² **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 27.

¹⁰³ *Ibidem*, p. 38.

A tributação adquire maior importância com o advento do chamado Estado Fiscal, predominante a partir da modernidade e conceituado por JOSÉ CASALTA NABAIS como o “...estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos”¹⁰⁴. A partir daqui, o tributo passa a incidir sobre as riquezas livremente produzidas pela iniciativa privada, porém, dentro do limite do consentimento dos cidadãos. No Estado Fiscal, “...o tributo não limita a liberdade nem se autolimita, senão que pela liberdade é limitado, tendo em vista que apenas a representação e o consentimento lhe legitimam a imposição.”¹⁰⁵

Apresentadas as noções gerais da atividade financeira do Estado, bem como da importância da tributação para a obtenção de recursos, cumpre-nos agora trazer algumas considerações sobre aquilo que se entende por Direito Financeiro, Direito Tributário, Ciência do Direito Financeiro e Ciência do Direito Tributário.

Sendo a atividade financeira do Estado o conjunto de práticas relacionadas à obtenção, gestão e gasto de recursos visando à satisfação das necessidades coletivas, não poderíamos definir o Direito Financeiro – positivo - de outra maneira senão como o ramo didaticamente autônomo do Direito composto por regras e princípios reguladores da atividade financeira do Estado. A ciência do Direito Financeiro, ou dogmática do Direito Financeiro, por sua vez, é o conhecimento que se tem do Direito Financeiro positivo.

MACHADO chama atenção para o fato de a tributação estar incluída dentre as práticas realizadas pelo Estado para obtenção de recursos; em outros termos, salienta estarem cobrança e arrecadação de tributos incluídas no conceito de atividade financeira do Estado, daí porque, a fim de tentar definir melhor os contornos do Direito Tributário e do Direito Financeiro, explica que “O especialista em Direito Financeiro... conhece as normas que regulam a atividade financeira, menos a tributação.”¹⁰⁶

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO prefere dar outro enfoque ao problema. Para ele, em posição com a qual concordamos, a diferença maior entre o Direito Financeiro e o Direito Tributário reside no núcleo do objeto regulado: no primeiro caso, a atividade financeira do Estado; no segundo, a relação jurídica

¹⁰⁴ NABAIS, José Casalta. **O dever...**, *op. cit.*, p. 192.

¹⁰⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia...**, *op. cit.*, p. 127.

¹⁰⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 75.

existente entre o contribuinte e o Estado. Nas suas palavras, o enfoque do Direito Tributário “...centra-se na relação jurídica e não na atividade estatal de obtenção de receitas. Não é Direito do Estado, é relação jurídica entre sujeitos de direito sob os auspícios da legalidade e da igualdade.”¹⁰⁷

Nessa linha, BETINA TREIGER GRUPENMACHER explica que

O direito tributário, a exemplo do que ocorre com os outros ramos do Direito, encerra um aglomerado de normas que disciplinam as relações entre o sujeito ativo (aquele que tem o dever jurídico de realizar a prestação tributária) e o sujeito passivo (aquele que tem o dever jurídico de realizar a prestação).¹⁰⁸

A doutrina enfoca, quase sempre, na definição do Direito Tributário, sua função de “...limitar o poder de tributar e proteger o cidadão contra abusos desse poder”¹⁰⁹, ou seja, a finalidade de promover equilíbrio nas relações entre Fisco e contribuinte. VICTOR UCKMAN explica que antes mesmo da Magna Carta do Rei João Sem Terra, de 1215, primeiro dos relevantes documentos de salvaguarda contra práticas tributárias abusivas, alguns outros documentos de igual teor já haviam sido publicados na Europa, como o famoso *Debate at Oxford on Foreign Service*, de 1197, e a *Magna Curia Regis*, de 1217¹¹⁰.

Pouca atenção, no entanto, a nosso sentir, tem sido dedicada à relevância das normas instituidoras do dever de pagar tributos, chegando MACHADO a afirmar que “A finalidade essencial do Direito Tributário, portanto, não é a arrecadação do tributo, até porque esta sempre aconteceu, e acontece, independentemente da existência daquele.” Para o professor da Universidade Federal do Ceará, “O Direito Tributário surgiu para delimitar o poder de tributar e evitar os abusos no exercício deste.”¹¹¹

Com base nessa percepção, preferimos definir o Direito Tributário como conjunto de normas que regulam a relação de tributação, em primeiro lugar, conferindo poderes aos entes federativos para tributar e, em seguida, limitando

¹⁰⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 34.

¹⁰⁸ **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 57.

¹⁰⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso...**, *op. cit.*, p. 75

¹¹⁰ UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. 2. ed. rev. e atual. trad. e notas ao direito brasileiro: Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 21-24.

¹¹¹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 72.

referidos poderes de maneira a evitar abusos e violações a direitos e garantias fundamentais.

A ciência do Direito Tributário, por sua vez, é o ramo do conhecimento que estuda, sistematicamente, o Direito Tributário positivo, ensinando CARVALHO que “Compete à Ciência do Direito Tributário descrever esse objeto, expedindo proposições declarativas que nos permitam conhecer as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo”¹¹², tudo “...dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente.”¹¹³

2.3 NOÇÃO DE SISTEMA NO DIREITO: A IMPORTÂNCIA DOS PRINCÍPIOS

Conforme visto no capítulo anterior, o paradigma científico moderno, inaugurado com as obras de BACON e DESCARTES, é fortemente marcado pela necessidade de produção de conhecimento sistematizado e racional, de preferência em linguagem descritiva e rigorosa, sobre todo e qualquer objeto.

O positivismo e a teoria pura do Direito são duas das mais importantes manifestações desse modelo científico. A partir da obra de HANS Kelsen, populariza-se a concepção de ordenamento jurídico como um sistema escalonado de normas, em que um determinado princípio – norma hipotética fundamental – organiza e mantém o conjunto como um todo homogêneo.

Dentre os teóricos brasileiros, aquele que discorreu com maior sucesso sobre as estruturas lógicas do Direito e o sistema de Direito positivo foi LOURIVAL VILANOVA. Conforme seus ensinamentos, “Sistema implica ordem, isto é, uma ordenação das partes constituintes, relações entre as partes ou elementos”, contudo, esclarece, “As relações não são elementos do sistema. Fixam, antes, sua forma de composição interior, sua modalidade de ser estrutura.”¹¹⁴ Portanto, na sua concepção, integram o conceito de sistema: ordem – ou coerência -, elementos (partes de um todo) e estrutura (vínculos entre as partes).

À referida noção de sistema, alguns importantes pensadores, como CARVALHO, acrescentam a ideia de unidade. Nas suas palavras, “...o sistema

¹¹²Curso..., *op. cit.*, p. 15.

¹¹³ Ibidem, p. 15.

¹¹⁴ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 173.

aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum.”¹¹⁵ Também incorporando tudo quanto exposto anteriormente, e inspirado nos mesmos pensadores aqui citados, VIEIRA define sistema como “...um conjunto de elementos (repertório) que se relacionam (estrutura), compondo um todo coerente e unitário (ordenação e unidade).”¹¹⁶

TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR. explica ser possível falarmos de 2 diferentes vieses do sistema jurídico enquanto conjunto de normas. Enquanto “O sistema estático concebe o conjunto normativo como um dado, abstração feita do seu câmbio permanente”¹¹⁷, não deixando espaço para indagações sobre emissão e revogação de normas, “O termo sistema dinâmico ... capta as normas dentro de um processo de contínua transformação.”¹¹⁸ Para o mestre da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, a captação do ordenamento como um sistema pela dogmática deve-se, sobretudo, à necessidade de atendimento da finalidade primeira do Direito, qual seja, a decidibilidade de conflitos. Só será possível verificar se estamos efetivamente diante de uma norma jurídica, se a prescrição é válida ou não para solução de um problema intersubjetivo, se tivermos bem delineados os contornos de validade do conjunto: tais contornos podem ser bem delineados a partir da ideia de sistema, que implica a noção de limites¹¹⁹.

Além disso, quando falamos em sistemas jurídicos, é preciso ter em mente que a expressão sistema pode ser empregada em 2 (dois) diferentes planos, quais sejam, o da ciência do Direito e o do Direito positivo, este entendido como um conjunto de proposições prescritivas. Conforme explica VILANOVA, “...o sistema da Ciência-do-Direito incorpora-se ou insere-se no próprio Direito, como fonte material sua. O conhecimento dogmático... é um sistema sobre outro sistema”¹²⁰. ATALIBA afirma que “...o estudo de qualquer realidade... quer em nível científico, quer didático, será mais

¹¹⁵Curso..., *op. cit.*, p. 128.

¹¹⁶ VIEIRA, José Roberto. A noção de sistema no direito. In: **Revista da Faculdade de Direito da UFPR** v. 33, Curitiba, 2000, p. 55.

¹¹⁷ FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 134.

¹¹⁸Ibidem, p. 177.

¹¹⁹Ibidem, p. 177.

¹²⁰As estruturas..., *op. cit.*, p. 168-169.

proveitoso e seguro, se o agente é capaz de perceber e definir o sistema formado pelo objeto e aquêle maior, no qual êste se insere.”¹²¹

Ainda sobre a distinção entre o sistema de Direito positivo e o sistema da dogmática jurídica, parte da doutrina chama atenção para o fato de que, em rigor, a coerência é característica própria da ciência do Direito, tendo em vista a inevitável existência de lacunas e contradições entre os elementos e estruturas do sistema de Direito positivo.¹²²

A ideia exposta no parágrafo anterior, na visão de VIEIRA, com a qual concordamos, não é suficiente para retirar do Direito positivo a qualidade de sistema. Ocorre que, sendo as proposições jurídico-positivas influenciadas pela lógica deôntica, elas têm “...pretensão de validade, cuja dependência não é de eventuais contradições ou contrariedades..., mas dos critérios de pertinência, que as acolham ou rejeitem no conjunto.”¹²³ Basta, à explicação da noção de sistema de Direito positivo, a verificação da presença de repertório, estrutura e unidade. O sistema de Direito positivo precisa apenas inclinar-se à coerência.

Apenas a título de esclarecimento, sobretudo após as ideias explanadas no capítulo anterior, entendemos oportuno salientar não discordarmos da ideia de uma produção científica voltada à eliminação de contradições. O que não aceitamos, e isso deve ficar bem claro, é a existência de uma teoria eterna, imutável, distante da realidade normativa que lhe serve de objeto e que se pretende aplicável a toda e qualquer situação, independentemente das peculiaridades das situações concretas. Em outros termos, entendemos que a missão do cientista é eliminar contradições porventura existentes no objeto estudado, contudo, deverá sempre levar em conta as particularidades da realidade subjacente. A tarefa do jurista é não só ordenar, mas também reordenar a realidade com a qual trabalha.

Dentro de um sistema normativo, as normas que fazem as vezes de estrutura conjuntural, interligando, de maneira harmônica os diferentes elementos, são os princípios. Não por outro motivo, CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELO define o princípio jurídico como “...mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce

¹²¹ **Sistema...**, *op. cit.*, p.4.

¹²² Nesse sentido, CARVALHO afirma que “...se isso (existência de lacunas) de fato ocorre nos diversos sistemas de direito positivo, não acontece no quadro sistemático da Ciência do Direito. Toda ciência requer a observância estrita da lei lógica da não-contradição.” (**Curso...**, *op. cit.*, p. 11)

¹²³ VIEIRA, José Roberto. A noção..., In: **Revista da Faculdade...**, *op. cit.*, p. 61.

dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas”¹²⁴.

No mesmo sentido, ROQUE ANTONIO CARRAZZA refere-se ao princípio jurídico como verdadeiro “alicerce” de qualquer sistema normativo, definindo-o como um:

(...) enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.¹²⁵

Com base nas lições apresentadas no parágrafo anterior, LUIS ROBERTO BARROSO explica que “O ponto de partida do intérprete há que ser sempre os princípios constitucionais, que são o conjunto de normas que espelham a ideologia da Constituição, seus postulados básicos e seus fins.” Afirma ainda o Ministro de nossa Suprema Corte que “A atividade de interpretação da Constituição deve começar pela identificação do princípio maior que rege o tema..., descendo do mais genérico ao mais específico, até chegar a formulação da regra concreta...”¹²⁶.

CARVALHO, por sua vez, consegue vislumbrar quatro acepções para o vocábulo princípio. Em primeiro lugar, utiliza-o como sinônimo de norma jurídica portadora de valor expressivo e de posição privilegiada no ordenamento jurídico. Em seguida, faz menção a princípio como equivalente de norma que estipula limites objetivos. Além disso, fala ser possível também equiparar os princípios aos próprios valores inseridos em regras jurídicas de posição privilegiada, embora considerados independentemente das estruturas normativas. Por fim, enxerga o princípio, em certas situações, como limite objetivo estabelecido em regra de hierarquia relevante, encarado, porém, sem que se leve em conta a estrutura da norma. Nas palavras do mestre da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, “Nos dois primeiros, temos ‘princípio’ como ‘norma’; enquanto nos dois últimos, ‘princípio’ como ‘valor’ ou como ‘critério objetivo’.”¹²⁷

¹²⁴ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 28. ed. rev. e atual. até a EC 67, de 22/12/2010. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 54.

¹²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 47.

¹²⁶ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 141.

¹²⁷ **Curso...**, *op. cit.*, p. 141.

RONALD DWORKIN foi um dos mais importantes teóricos da tradição anglo-saxônica a diferenciar os princípios das regras. Para ele, estas são aplicadas segundo a modalidade tudo ou nada, o que significa dizer que, sendo verificada a hipótese de incidência de uma regra, ou ela é válida, e a consequência normativa deve ser aceita, ou ela não é considerada válida. Em outros termos, no caso de colisão entre as regras, apenas uma delas deve prevalecer. Os princípios, por sua vez, não determinam diretamente a decisão, mas apenas contém fundamentos para se encontrar a regra aplicável. Possuem, assim, uma dimensão de peso, verificável nas hipóteses de conflitos entre princípios, em que um prevalece apenas momentaneamente sobre o outro, sem que qualquer deles perca sua validade¹²⁸.

ROBERT ALEXY, continuando as lições de DWORKIN, explica que o princípio é a espécie normativa por meio da qual se estabelece um dever de otimização, aplicável em vários graus, conforme as possibilidades fáticas e normativas. A verificação do princípio aplicável só será possível em virtude das peculiaridades de cada caso concreto. Só o caso concreto dirá o princípio que possui maior peso. As principais diferenças entre princípios e regras dizem respeito, portanto, à forma de colisão e à obrigação que instituem – obrigações absolutas, no caso das regras, e obrigações *prima facie*, no caso dos princípios.¹²⁹

Visando a uma melhor estruturação de regras e princípios, apta a delinear com maior clareza as diferenças existentes entre as duas espécies de normas, e apresentando fundamentos diversos daqueles normalmente utilizados pela doutrina – nacional e estrangeira -, ÁVILA propõe “...um modelo de explicação das espécies normativas que, ademais de inserir uma ponderação estruturada no processo de aplicação, ainda inclui critérios materiais de justiça na argumentação”, tudo por meio da “...reconstrução analítica do uso concreto dos postulados normativos...”¹³⁰. Para o professor Gaúcho, “A relação entre as normas constitucionais e os fins e valores para

¹²⁸ DWORKIN, Ronald. “The model os rules”. **University of Chicago Law Review**, p. 14-35, 1967; “Is law a system of rules?”. In: Dworking, R. M. (ed). **The Philosophy of Law**. Oxford: Oxford University Press, 1977, p. 45. *Apud.* ÁVILA, HUMBERTO. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 28.

¹²⁹ ALEXY, Robert. “Rechtsregeln und Rechtsprinzipien”, *Archives Rechts und Sozialphilosophie*. Beiheft Frankfurt am Main, 1985, p. 21-25. *Apud.* ÁVILA, HUMBERTO. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 30.

¹³⁰ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 17.

cuja realização elas servem de instrumento não está concluída antes da interpretação, nem incorporada ao próprio texto constitucional antes da interpretação.”¹³¹

ÁVILA afirma, por exemplo, que nem sempre é possível se falar na modalidade tudo ou nada de aplicação de regras, sobretudo quando verificadas as circunstâncias do caso concreto, que muitas vezes exigem “...um processo complexo de ponderação de razões e contra-razões.”¹³² Além disso, ensina que a correta aplicação das regras também depende da interpretação conjunta dos princípios a elas – as regras – relacionados.¹³³

Enquanto os princípios são normas que apenas estabelecem um estado ideal de coisas a ser alcançado – fins normativamente relevantes -, sem, no entanto, descrever o comportamento devido para se chegar a esse ideal, as regras prescrevem imediatamente a conduta descrita na sua hipótese de incidência normativa, tudo, obviamente, de conformidade com os princípios a ela relacionados¹³⁴. A superação de uma regra, em virtude disso, revela-se mais dificultosa do que a superação de um princípio, só podendo ser realizada “...com uma fundamentação capaz de ultrapassar a trincheira decorrente da concepção de que as regras devem ser obedecidas.”¹³⁵

ÁVILA inclui, em sua construção teórica, ao lado das regras e dos princípios, uma terceira espécie normativa, qual seja, a dos postulados normativos, entendidos como normas de segundo grau – ou metanormas – que estabelecem o modo de aplicação das regras e dos princípios.¹³⁶ Sobre o assunto, nos debruçaremos com maior vagar no quinto capítulo deste trabalho, quando estivermos falando da proporcionalidade como limite à instituição de meios alternativos de cobrança de tributos.

2.4 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Após analisar as noções gerais do ordenamento jurídico como sistema de normas, bem como a importância dos princípios para garantia da unidade e coerência

¹³¹ *Ibidem*, p. 33.

¹³² *Ibidem*, p. 36.

¹³³ *Ibidem*, p. 40.

¹³⁴ *Ibidem*, p. 55.

¹³⁵ *Ibidem*, p. 41.

¹³⁶ *Ibidem*, p. 87 e ss.

do referido conjunto normativo, ainda com fins de introdução à matéria dos meios alternativos de cobrança de tributos - objeto central do presente trabalho -, sentimos aptos a seguir adiante e começar a devassar a intimidade estrutural do sistema constitucional brasileiro, bem como do subsistema constitucional tributário.

A Constituição Federal ocupa o vértice superior da pirâmide normativa proposta por KELSEN e abriga as diretrizes mais relevantes do sistema nacional de proposições prescritivas, funcionando como seu “...fundamento último de validade semântica”¹³⁷. Dela constam as mais relevantes regras e princípios do ordenamento jurídico, das quais não podem discordar as demais normas de natureza infralegal. Apenas para se ter uma ideia do que estamos falando, é possível afirmar que nem mesmo um princípio infralegal pode contrariar uma regra constitucional – mesmo sabendo que aqueles representam estados ideais de coisas a serem alcançados.

Do exposto, podemos concluir que a Constituição é também verdadeiro sistema de normas, integrante de um sistema de amplitude ainda maior, qual seja, o ordenamento jurídico pátrio. As normas das Constituições, de uma maneira geral, costumam apresentar-se como normas estruturais ou principiológicas, muito embora, a exemplo do que ocorre com a Lei Maior brasileira, não seja raro verificarmos, em seu corpo, a presença de diversas regras – normas de natureza comportamental.

Dentro do sistema constitucional brasileiro, existem ainda diversos subsistemas normativos, como os sistemas financeiro, econômico e tributário, cujas estruturas serão pormenorizadamente apreciadas ao longo da presente obra. Referidos sistemas “...compõem o sistema global... não pela sua soma, mas por sua conjugação recíproca, de maneira harmônica e orgânica.”¹³⁸ Daremos atenção especial, por hora, apenas ao sistema tributário nacional.

Nas palavras de ATALIBA, “...o sistema constitucional tributário brasileiro é o conjunto ordenado das normas constitucionais que tratam da matéria tributária, matéria esta tomada como princípio de relação que as unifica.”¹³⁹ Referido subsistema está inserido no sistema constitucional brasileiro, com o qual se combina, articula e conjuga, e é integrado não apenas pelas normas constantes do título Sistema Tributário Nacional, mas todas aquelas proposições prescritivas de alguma forma

¹³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 138.

¹³⁸ **Sistema...**, *op. cit.*, p. 20.

¹³⁹ *Ibidem*, p. 8.

relacionadas à relação de tributação – existente entre o Fisco e o contribuinte -, com destaque para as normas veiculadoras dos direitos e garantias fundamentais.¹⁴⁰

Em matéria tributária, pouco ou quase nada foi deixado ao talante do legislador ordinário. Nosso constituinte originário, ao contrário do que ocorre na maioria dos países, não se limitou a dispor sobre os princípios basilares do Direito Tributário e as normas gerais sobre competência tributária, chegando, em alguns momentos, a ser detalhista no trato da matéria.¹⁴¹

Ressaltando a rigidez do sistema tributário nacional, ATALIBA explica que, “...em contraste com os sistemas constitucionais tributários francês, italiano ou norte-americano, por exemplo, o constituinte brasileiro esgotou a disciplina da matéria tributária, deixando à lei, simplesmente, a função regulamentar.”¹⁴² Essa rigidez decorre, em grande parte, do fato de a tributação envolver a limitação de dois dos mais relevantes direitos individuais: liberdade e propriedade¹⁴³.

Indispensável também à melhor compreensão do sistema constitucional tributário é a compreensão da relação existente entre a tributação e os princípios constitucionais estruturantes, mais precisamente, o republicano, o federativo, o da autonomia municipal, o da anterioridade, o da legalidade e o da segurança jurídica, todos incidentes sobre a competência tributária, como bem ensinado por CARRAZZA¹⁴⁴. Nas palavras do professor da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, “A fiel observância dos precitados princípios é *conditio sine qua non* para a criação de tributos, pelas pessoas políticas, em nosso País.”¹⁴⁵

ÁVILA, utilizando-se de muitas das lições constantes de sua Teoria dos Princípios, inclui, como objeto de estudo, além das normas de primeiro grau (regras e princípios), normas de segundo grau¹⁴⁶ (postulados hermenêuticos, postulados

¹⁴⁰ Nesse sentido, dentre outros, confira-se: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e ampl. À luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Notas de Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 11-14; ATALIBA, Geraldo. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 8 e ss..

¹⁴¹ ATALIBA, Geraldo. **Sistema...**, *op. cit.*, p. 10.

¹⁴² *Ibidem*, p. 18; 22 ss.

¹⁴³ *Ibidem*, p. 10.

¹⁴⁴ **Curso...**, *op. cit.*, p. 66 e ss.

¹⁴⁵ *Ibidem*, p. 64-65.

¹⁴⁶ **Sistema...**, *op. cit.*, p. 38 e ss.

aplicativos), além de bens, interesses e fatos jurídicos¹⁴⁷. Em outros termos, realiza uma pesquisa do sistema à luz não só da teoria existente, mas que leva em conta também a importância da interpretação e das peculiaridades dos casos concretos. Propõe, como complementação ao que ele chama de sistematização linear, simples e não gradual da Constituição Tributária, "...cuja falta de implementação traz consequência que se situa preponderantemente no plano da validade"¹⁴⁸, um novo modelo de sistematização, que pretende mostrar-se circular, complexo e gradual.

ÁVILA fala em circularidade na medida em que, em primeiro lugar, as normas superiores condicionam as normas inferiores e, em segundo lugar, referidas normas inferiores contribuem para a determinação dos elementos das superiores. Seu modelo é complexo, por sua vez, por não pensar apenas numa relação vertical de hierarquia, mas várias relações verticais, horizontais e entrelaçadas entre as normas. A sistematização proposta pelo professor da Universidade Federal do Rio Grande do Sul será tanto mais perfeita quanto maior for a intensidade da observância dos diversos critérios, daí porquê chamá-la de gradual. Ao contrário da sistematização linear, a consequência do novo modelo proposto está alocada no plano da eficácia¹⁴⁹.

No Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, as normas que lhe conferem unidade e harmonia são as limitações constitucionais ao poder de tributar, compostas, principalmente, pelas normas de competência tributária, pelos princípios constitucionais tributários, positivados, em sua grande maioria, no Capítulo I, do Título IV, da Constituição Federal, e pelas imunidades tributárias, muito embora o integrem também dezenas de outras normas espalhadas pelo corpo de nossa Lex Suprema, de alguma forma relacionadas a atividade de tributação.

Sendo o Direito Tributário o ramo do Direito que tem como um dos seus objetivos principais limitar e evitar eventuais abusos cometidos pelo Estado quando do exercício da atividade de Tributação, nada mais natural que seus princípios basilares se configurem verdadeiras limitações constitucionais ao poder de tributar. Muitas dessas limitações, ressalte-se, funcionam como verdadeiras garantias

¹⁴⁷ Ibidem, p. 55 e ss.

¹⁴⁸ Ibidem, p. 30.

¹⁴⁹ Ibidem, p. 30 e ss.

individuais dos contribuintes, logo, cláusulas imutáveis da Constituição (CF/88, art. 60, §4º, IV, CF/88).¹⁵⁰

Como, repita-se, não temos o objetivo de exaurir o tema, mas facilitar a compreensão do funcionamento do sistema constitucional tributário, cujo equilíbrio e sustentabilidade são os fins a serem alcançados por meio da cobrança e arrecadação de tributos – este sim, objeto central da obra -, iremos, adiante, cuidar apenas das limitações constitucionais ao poder de tributar insertas nas normas que veiculam as competências tributárias, bem como nos diversos incisos do art. 150 do Texto Supremo.

2.4.1 Competência tributária e imunidades tributárias

Competência tributária é a aptidão, conferida pela Constituição Federal, às pessoas jurídicas de direito público integrantes da Administração Direta para instituir ou majorar tributos por meio de lei. Nas palavras de MACHADO, “...é o poder de tributar juridicamente delimitado e, nos Estados descentralizados, repartido entre as diversas pessoas jurídicas que o integram.”¹⁵¹ Percebe-se assim que, sempre que estivermos falando em competência tributária, estaremos nos referindo a uma aptidão conferida pela Constituição e exercida por meio de lei em sentido estrito (norma primária).

A rigor, a competência tributária, ao delimitar o campo de atuação de cada uma das entidades políticas da Federação, também restringe seu poder de tributar, daí porque entendemos possível qualificá-la como limitação constitucional ao poder de tributar¹⁵².

¹⁵⁰Foi com base nisso que o Pretório Excelso julgou inconstitucional o dispositivo da Emenda Constitucional n. 3, de 17 de março de 1993, que criava o Imposto Provisório sobre a Movimentação Financeira, excluindo-o da incidência do princípio da anterioridade (CF/88, art. 150, III, b). No mesmo julgado, entendeu-se que, a depender do caso, violações às limitações constitucionais ao poder de tributar podem consubstanciar afrontas também a outras cláusulas pétreas, como o princípio federativo (CF/88, art. 60, §4º, I), por exemplo. BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 939, Relator Ministro Sydney Sanches, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 18-03/1994. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 20/02/2014.

¹⁵¹Curso..., *op. cit.*, p. 30.

¹⁵² Nesse sentido, MACHADO afirma que “Como a rigidez constitucional constitui ponto pacífico em nosso sistema jurídico e como a atribuição constitucional de competências tributárias é feita em caráter privativo, o respeito pelos conceitos utilizados em regras da Constituição Federal atributivas de competências tributárias é algo que se impõe ao legislador e ao aplicador das regras de tributação.”

Algo que deve ficar bem claro é que a Constituição não institui tributos, mas apenas atribui competência aos entes da Federação para fazê-lo - por meio de lei, repita-se. Além disso, como já visto, a *Lex Mater* estabelece os contornos gerais de cada exação, ou seja, delimita os critérios gerais da regra matriz de cada tributo, ainda que, muitas vezes, o faça implicitamente.

A capacidade tributária é a aptidão para figurar no polo ativo da relação jurídica tributária, não coincidindo, portanto, com a noção de competência tributária. Em muitos casos, o credor da obrigação (detentor de capacidade tributária ativa), na relação de tributação, não se confunde com o sujeito ativo da obrigação, ou seja, é possível que figure no polo ativo pessoa diversa da do ente federativo instituidor do tributo, a exemplo do que acontece com as chamadas instituições para-fiscais, como o Serviço Social da Indústria – SESI e o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial – SENAI, destinatários de contribuições sociais criadas por lei federal.

Não devemos confundir também as ideias de competência tributária e competência para legislar sobre Direito Tributário.

A competência para legislar sobre Direito Tributário, que é concorrente de todos os entes, nos moldes do art. 24, I, da Constituição, envolve todo e qualquer assunto relacionado à atividade de tributação, não só a aptidão para criar e majorar tributos (competência tributária). No âmbito da legislação concorrente, como determina a Constituição, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais (CF/88, art. 24, §1º).¹⁵³

Tal competência para instituição de normas gerais em matéria de legislação tributária, conforme determina o art. 146, III, da Constituição do Brasil, será exercida pela União por meio de Lei Complementar. Dentre as matérias passíveis de regulação por referida espécie normativa, o Texto Supremo destaca: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as

(MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 312).

¹⁵³ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário...**, *op. cit.*, p. 237.

empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Estados e Distrito Federal legislam sobre Direito Tributário de maneira a suplementar (CF/88, art. 24, §2º) aquelas leis já editadas pela União. Os Municípios, por sua vez, legislam sobre a matéria sempre que estiver em jogo interesse local (CF/88, art. 30, I).

Sobre o tema das características da competência tributária, merece especial referência o estudo realizado por CARRAZZA em seu Curso de Direito Constitucional Tributário. Na obra, o professor da Universidade Católica de São Paulo enumera as 6 (seis) características mais relevantes da competência tributária. São elas: a) indelegabilidade; b) incaducabilidade; c) facultatividade de exercício; d) irrenunciabilidade; e) privatividade; f) inalterabilidade.¹⁵⁴

A competência tributária é indelegável, na medida em que não pode ser “transferida” de um ente federativo (sujeito ativo da obrigação autorizado pela Constituição) para outro. Um Estado, por exemplo, jamais poderia delegar a um Município a competência a ele atribuída pela Constituição para instituição do ICMS.

O ente competente para criação de determinado tributo poderá exercer – por meio de lei – referida competência a qualquer tempo, daí se falar em incaducabilidade.

Assim como o direito do ente de instituir certo tributo não decai pelo do decurso do tempo, a pessoa de direito público não está obrigada a criar qualquer das espécies tributárias. Fala-se em facultatividade do exercício.¹⁵⁵

A pessoa jurídica de direito público não poderá abrir mão da competência a ela atribuída pela Constituição para instituir certo tributo; em virtude disso é que se diz que a competência tributária é irrenunciável. A União poderá, por exemplo, não instituir imediatamente o Imposto sobre Grandes Fortunas, mas não poderá abrir mão do direito de criá-lo a qualquer tempo.

¹⁵⁴ **Curso...**, *op. cit.*, p. 582-758.

¹⁵⁵ Sobre a característica da facultatividade do exercício, CARVALHO defende a tese de que referida característica é excepcionada no caso do ICMS, por sua índole eminentemente nacional. Nas suas palavras, “... não é dado a qualquer Estado-membro ou ao Distrito Federal operar por omissão, deixando de legislar sobre esse gravame. Caso houvesse uma só unidade da federação que empreendesse tal procedimento e o sistema do ICMS perderia consistência, abrindo-se ao acaso das manipulações episódicas, tentadas com tanta frequência naquele clima que conhecemos por ‘guerra fiscal’.” (**Curso...**, *op. cit.*, p. 217).

Como a Constituição atribui a cada pessoa política poder para instituir determinados tributos, CARRAZZA defende ser a privatividade uma das características da competência tributária. No ponto, ousamos discordar do referido professor.

Em primeiro lugar, alguns tributos, como as taxas e as contribuições de melhoria, poderão ser criados por todos os entes da Federação (tributos da competência comum), nada obstando, por exemplo, a existência de taxas municipais, estaduais e federais, desde que presente serviços públicos específicos e divisíveis, ou exercício efetivo do poder de polícia, prestado por Municípios, Estados e União. Além disso, nos moldes do art. 154, II, da *Lex Mater*, a União poderá instituir, na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, logo, poderá, por exemplo, criar um ICMS Federal de Guerra.¹⁵⁶

Melhor seria dizer que a competência tributária é, em regra, privativa.

Também não concordamos com CARRAZZA quando este assevera que a competência tributária é inalterável. Nos últimos anos, diversas emendas constitucionais colocaram o mencionado entendimento em xeque.¹⁵⁷ A competência do Município para instituição da contribuição de iluminação pública, por exemplo, surgiu apenas após o advento da Emenda Constitucional n. 39/2002, julgada válida pelo STF sob o fundamento de se estar diante de exação que se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade¹⁵⁸.

A imunidade tributária nada mais é do que uma "...hipótese de não-incidência tributária constitucionalmente qualificada."¹⁵⁹ Em outras palavras, trata-se da face negativa, prevista na Constituição, da norma constitucional definidora da competência. Temos com isso que, por exemplo, a competência da União para instituição do Imposto de Renda é integrada tanto pelo dispositivo constante do art. 153, III, da Constituição¹⁶⁰ quanto por aquele existente no art. 150, VI, a, também do Texto

¹⁵⁶ No mesmo sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 216.

¹⁵⁷ No mesmo sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 216.

¹⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 573675, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 22-05-2009. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 03/03/2014.

¹⁵⁹ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. 2. Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 218.

¹⁶⁰ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)

Supremo¹⁶¹. Aqui, a Constituição – e apenas ela – estabelece situações que impedem a incidência tributária¹⁶², limitando, portanto, o poder de tributar.¹⁶³

As imunidades tributárias espalhadas pelo texto da Constituição encontram os mais diversos fundamentos, desde a falta de capacidade contributiva dos pretensos sujeitos passivos das exações até a promoção de valores e princípios consagrados pelo ordenamento jurídico, como o pacto federativo, a liberdade religiosa e a liberdade de expressão, por exemplo.

Embora exista um número maior de imunidades relacionadas a impostos, entendemos relevante frisar que a Constituição de 1988 contém também imunidades que desoneram outras espécies tributárias. Exemplificativamente, estabelece a Constituição que são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas, o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder (CF/88, art. 5º, XXXIV). Da mesma forma, o Texto Supremo estabelece imunidade de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico nos casos de receitas decorrentes de exportação (CF/88, art. 149, §2º, I).¹⁶⁴

A importância da imunidade constitucional é tão grande que, caso configure direito individual fundamental do contribuinte, ou mesmo quando assegure a preservação de outro valor imutável do ordenamento (CF/88, art. 60, §4º, I a IV), não

III - renda e proventos de qualquer natureza”.

¹⁶¹Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

VI – instituir impostos sobre: (...)

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

¹⁶² No mesmo sentido, confira-se: BORGES, José Souto Maior. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 217; GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias. Incentivos e benefícios fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos horizontes da tributação**: um diálogo luso-brasileiro. Coimbra: Almedina, 2012, p. 22.

¹⁶³ CARVALHO critica a posição apresentada acima, segundo a qual as imunidades tributárias impedem a incidência tributária, funcionando como hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada. Para ele, a imunidade pode ser exibida como “a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.” (**Curso...**, *op. cit.*, p. 178.) Para nós, a discussão é irrelevante, pela ausência de utilidade prática que a escolha de uma ou outra teoria representa.

¹⁶⁴ SABAGH, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. 2. Tiragem. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 289.

poderá ser objeto de redução ou supressão nem mesmo por meio de emenda constitucional¹⁶⁵.

As imunidades não se confundem com as isenções tributárias. Enquanto as primeiras são estabelecidas invariavelmente pela Constituição, as isenções só podem ser instituídas por meio de lei, daí porque SOUTO faz menção a uma "...hipótese de não-incidência, legalmente qualificada, da norma que prescreve a obrigação tributária."¹⁶⁶ Em virtude disso, diferentemente do que ocorre com as imunidades, a competência para instituição das isenções será do ente político competente para a instituição do tributo. Ainda que a Constituição utilize a expressão "isenção" ou "isento" para fazer menção a desoneração por ela estabelecida, estaremos diante de imunidade, e não isenção.

2.4.2 Princípios Tributários

2.4.2.1 Legalidade Tributária

A legalidade tributária, positivada no artigo 150, I, da Constituição Federal, é consectária do Estado de Direito e do princípio da legalidade genérica. Trata-se da consagração constitucional da ideia de tributação consentida, mencionada linhas atrás (*no taxation without representation*). Como a atividade de tributação afeta direitos e garantias individuais do contribuinte, como a liberdade e a propriedade, é natural que os cidadãos só contribuam para os gastos públicos até o ponto em que julgarem razoável. Em outras palavras, os contribuintes só pagam os tributos criados - por meio de leis - por seus representantes eleitos. Além disso, uma vez criado o tributo, apenas outra lei poderá dispensar o pagamento.

De maneira precisa, COELHO observa que "Onde houver Estado de Direito haverá respeito ao princípio da reserva de lei em matéria tributária. Onde prevalecer o arbítrio tributário certamente inexistirá Estado de Direito."¹⁶⁷ GRUPENMACHER, no mesmo sentido, ensina que "A concepção do Estado de Direito confere à lei a função

¹⁶⁵ Nesse sentido, confira-se: STF, ADI 939, Plenário, julgamento em 15-12-1993

¹⁶⁶ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 201.

¹⁶⁷ **Curso...**, *op. cit.*, p. 213.

de instrumento de justiça porque limita os poderes públicos. O princípio da legalidade tributária é, assim, essencialmente, uma forma de realização da justiça.”¹⁶⁸

Se fôssemos nos ater às primeiras lições apresentadas nesta obra acerca dos princípios jurídicos, nos inclinaríamos a classificar a legalidade tributária, limitação constitucional ao poder de tributar das mais relevantes, como simples regra jurídica. De fato, referida limitação está submetida ao modo final de aplicação do tudo ou nada, não passível de ponderação, demais disso, prescreve imediatamente condutas, no caso, a de instituir tributos apenas por meio de lei.

Sobre a controvérsia acerca da natureza normativa da legalidade, ÁVILA explica que o dispositivo constitucional em comento só pode ser aplicado como regra “...se o aplicador, visualizando o aspecto imediatamente comportamental, entendê-lo como mera exigência de lei em sentido formal para a validade da criação ou aumento de tributos¹⁶⁹”. Por sua vez, “...pode ser aplicado como princípio se o aplicador... enfocar o aspecto teleológico e concretizá-lo como instrumento de realização do valor... *segurança*, para garantir a previsibilidade legal... da obrigação”¹⁷⁰.

Utilizando-nos dos ensinamentos de CARVALHO, por sua vez, podemos nos referir à legalidade como limite objetivo¹⁷¹. Nas suas palavras, “...os ‘limites objetivos’ são postos para atingir certas metas, certos fins. Estes, sim, assumem o porte de valores.”¹⁷² Trata-se, portanto, de princípio jurídico.

Quando a Constituição fala que somente por meio de lei poderão os entes criar tributos, está na verdade querendo dizer que ao Legislativo caberá dispor sobre todos os critérios da regra matriz de incidência. Não podem os parlamentos federal, estadual ou municipal simplesmente instituir genericamente um tributo e deixar todo seu delineamento a cargo do Poder Executivo. Conforme leciona LUÍS EDUARDO SCHOUERI, “...não quer isso dizer que tal definição é expressa. É muito comum que alguns aspectos (especialmente o temporal ou espacial) não sejam expressos na lei; isso não significa que não estejam tacitamente na lei.”¹⁷³

¹⁶⁸ **Eficácia**..., *op. cit.*, p. 83.

¹⁶⁹ **Teoria**..., *op. cit.*, p. 33.

¹⁷⁰ **Teoria**..., *op. cit.*, p. 34.

¹⁷¹ **Curso**..., *op. cit.*, p. 148.

¹⁷² *Ibidem*, p. 143.

¹⁷³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 281-282.

A lei se faz indispensável, da mesma maneira, para concessão de qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, determinando a Constituição de 1988 que referido diploma normativo regule apenas referidas matérias, daí porque falar-se em “lei específica” (CF/88, art. 150, §6º).

Doutrina e jurisprudência costumam apontar o art. 153, §1º, da CF/88, como exceção ao princípio constitucional da legalidade tributária. Não é nossa opinião. Quando o texto da Constituição dispõe ser facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos de importação, exportação, produtos industrializados e sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativamente a títulos ou valores mobiliários, deixa muito claro que as alterações de alíquotas (para mais ou para menos) serão efetivadas estritamente dentro dos limites legais. Seria no mínimo contraditório falar em “exceção” à legalidade. Melhor seria utilizar a expressão “mitigação à legalidade tributária”. A “lei” a que se refere o dispositivo, ressalte-se, será lei ordinária¹⁷⁴.

Em regra, a criação ou majoração tributária dar-se-á por meio de lei ordinária. Empréstimos compulsórios, impostos e contribuições sociais residuais, previstos, respectivamente, nos artigos 148, I e II, 154, I e 195, §4º, da Constituição de 1988, são exemplos de espécies tributárias passíveis de instituição exclusivamente por meio de lei complementar.

A Constituição Federal, na redação que lhe foi conferida pela Emenda Constitucional n. 32, de 11 de setembro de 2001, dispõe ainda sobre a possibilidade de criação ou majoração de tributos por meio de medida provisória. O assunto é extremamente polêmico e sua análise pormenorizada poderia nos levar a desviar o foco do objeto da presente obra, qual seja, os meios alternativos de cobrança de tributos.

Mencionemos, por fim, amparados nos ensinamentos de GRUPENMACHER, que a legalidade tributária “...tem eficácia plena e aplicabilidade imediata.”¹⁷⁵

2.4.2.2 Isonomia tributária, capacidade contributiva e vedação ao confisco

¹⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 225602, Relator Ministro Carlos Velloso, Acórdão Publicado no Diário da Justiça de 06-04-2001. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 21/02/2014.

¹⁷⁵ **Eficácia...**, *op. cit.*, p. 103.

O princípio da isonomia tributária encontra-se positivado no art. 150, II, da Constituição e decorre dos ideais de justiça e do princípio da igualdade genérica, constante do art. 5º, caput, da CF/88¹⁷⁶. É consectário lógico também do princípio republicano, que veda qualquer sorte de privilégios infundados.

Sobre a igualdade, assim leciona RUI BARBOSA:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Nesta desigualdade social proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem.¹⁷⁷

O princípio da isonomia tributária é também o fundamento maior do tratamento diferenciado conferido pela própria Constituição às micro e pequenas empresas (CF/88, art. 146, d, e parágrafo único, incisos I a IV).

Muito embora exista alguma controvérsia na doutrina e na jurisprudência pátria, o princípio da isonomia tributária aplica-se a todas as espécies tributárias. Essa aplicação dar-se-á, no tocante aos impostos, em regra, mediante a observância da capacidade contributiva, nas contribuições de melhoria, por meio da proporcionalidade entre o custo da obra pública e a valorização que esta trouxe ao imóvel e, no que diz respeito às taxas, pelo específico princípio da retribuição ou remuneração¹⁷⁸.

A isonomia será aplicada também às demais contribuições sociais. Como ensina SCHOUERI, "...ao afastar a aplicação do inciso II do artigo 150 das contribuições, não quis o constituinte excepcionar a igualdade. Esta já se aplica por força do art. 5º. Fica afastada, apenas, a proibição dos critérios de *discrímen* arrolados no artigo 150, II."¹⁷⁹

¹⁷⁶ "Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes".

¹⁷⁷ BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. São Paulo: JG Editor, 2003, p. 45.

¹⁷⁸ Nesse sentido, confira-se: BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 447, Relator Ministro Octavio Gallotti, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 05-03-1993. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 25/02/2014.

¹⁷⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 317.

A capacidade contributiva, prevista no art. 145, §1, da Constituição Federal, é consequência do supracitado princípio da igualdade tributária – este, por sua vez, decorre do princípio da igualdade genérica, conforme visto (art. 5º, caput, CF/88). Pela norma em comento, as pessoas só irão contribuir para os gastos públicos na medida de suas reais possibilidades. Ainda que exteriorize riquezas (capacidade econômica), é possível que alguém, em virtude de uma série de fatores, como, por exemplo, despesas com educação e saúde dos dependentes ou mesmo gastos com medicamentos indispensáveis à sobrevivência, não possua capacidade para pagar tributos (capacidade contributiva).

Para verificação de tal capacidade contributiva, muitas vezes, mostra-se fundamental a verificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas do contribuinte, daí porque TIPKE E YAMASHITA costumam falar em princípio de justiça individual – não coletivo ou utilitarista - do contribuinte.¹⁸⁰

Nas precisas palavras de GRUPENMACHER, “A norma constitucional espelhada no art. 145, parágrafo 1º, tem eficácia limitada do tipo programático, pois depende de interpretação integrativa, ou de norma que lhe esclareça o conteúdo.”¹⁸¹ Trata-se, portanto, de norma de conteúdo indeterminado, porém, determinável.¹⁸²

De maneira bastante didática, REGINA HELENA COSTA diferencia capacidade contributiva absoluta e capacidade contributiva relativa; confira-se:

Fala-se em capacidade contributiva absoluta ou objetiva quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial.

Diversamente, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva in concreto, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo – apto, pois, a absorver o impacto tributário.¹⁸³

¹⁸⁰ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 32.

¹⁸¹ **Eficácia**..., *op. cit.*, p. 75.

¹⁸² **Justiça fiscal**..., *op. cit.*, p. 31-32.

¹⁸³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 27.

Com base na literalidade do disposto no supracitado art. 145, §1º, da CF/88, tem entendido o Supremo Tribunal Federal que a progressividade em função da capacidade contributiva deve estar presente apenas nas leis instituidoras de impostos pessoais, como o imposto de renda. Na visão até bem pouco tempo atrás pacífica de nossa Corte Suprema, qualquer exceção à regra deveria estar expressamente prevista no texto da Constituição.

Assim, apenas após a Emenda Constitucional n. 29, de 13 de setembro de 2000, passou-se a admitir, nos moldes da nova redação do art. 156, §1º, da CF/88, a progressividade do IPTU – imposto real – em função do valor do imóvel (ou seja, em função da capacidade contributiva). Até então, a utilização da técnica de tributação progressiva no IPTU somente era admitida para assegurar a função social da propriedade (CF/88, art. 156, § 1º), condicionada nos termos do art. 182, § 2º e § 4º, da Constituição¹⁸⁴. Era, portanto, inconstitucional a tributação progressiva, com fins extrafiscais, baseada na capacidade contributiva ou na seletividade¹⁸⁵.

Nos autos do Recurso Extraordinário n. 562.045, no entanto, o Supremo Tribunal Federal julgou válido o sistema progressivo de alíquotas para o imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos, imposto real, estabelecido pela Lei Gaúcha n. 8.821, de 16 de fevereiro de 1989. Na oportunidade, salientou nossa Corte Suprema que todos os impostos estariam sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tivessem caráter pessoal, e que o §1º do art. 145 da Constituição apenas estabelecería que os impostos, sempre que possível, deveriam ter caráter pessoal. Aduziu-se, também, ser possível aferir a capacidade contributiva do sujeito passivo do imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos, pois, tratando-se de imposto direto, a sua

¹⁸⁴ “Art. 182. (...)

§ 2º - A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

§ 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

II- imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.”

¹⁸⁵ Nesse sentido, confira-se: BRASIL. Supremo Tribunal Federal, AI 705328-AgR, Relator Ministro Dias Toffoli, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 09-03-2012. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 28/02/2014.

incidência poderia expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. Asseverou-se, por fim, que a progressividade de alíquotas do imposto em comento não teria como descambar para o confisco, porquanto haveria o controle do teto das alíquotas pelo Senado Federal (CF, art. 155, § 1º, IV)¹⁸⁶.

Muito embora, no julgado supracitado, tenha o STF salientado inexistir incompatibilidade entre o posicionamento defendido e aquele constante do Enunciado n. 668 da súmula de sua jurisprudência dominante, parece ter havido sensível mudança no entendimento segundo o qual a progressividade em função da capacidade contributiva só seria possível nos impostos reais nos casos expressamente permitidos pela Constituição.

São limites mínimo e máximo da capacidade contributiva, respectivamente, a preservação do mínimo existencial e a proibição do confisco. Em outras palavras, a relação de tributação não pode retirar de qualquer cidadão as condições mínimas de sobrevivência, subtraindo-lhe garantias básicas, como alimentação, moradia e higiene¹⁸⁷; além disso, o montante cobrado não pode ser tanto que implique confisco de bens do contribuinte.

O princípio da proibição de cobrança de tributo com efeito de confisco está previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal e também decorre da igualdade, positivada nos artigos 5º, caput, e 150, II, da CF/88, bem como do princípio da função social da propriedade, estabelecido no art. 5º, XIII, da Constituição. Demais disso, como mencionado anteriormente, funciona como limite máximo do princípio da capacidade contributiva: alguém só poderá sofrer incidência tributária até o ponto em que não lhe sejam confiscados os bens.

O que a Constituição proíbe, em última instância, é a supressão da fonte de riquezas. O contribuinte não pode ser tributado ao ponto de não mais conseguir exteriorizar qualquer sorte de capacidade econômica. Em longo prazo, isso só traria consequências nefastas à economia.

Outro ponto importante atinente à matéria diz respeito ao fato de que o caráter confiscatório do tributo há de ser avaliado em função do sistema. Vale dizer, em face

¹⁸⁶ Nesse sentido, confira-se: BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 562045, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 27-11-2013. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 28/02/2014.

¹⁸⁷ Dentre outros, confira-se: TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal...**, *op. cit.*, p. 34.

da carga tributária resultante dos tributos em conjunto¹⁸⁸. Leva-se em conta a incidência de todos os tributos que determinado contribuinte deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído¹⁸⁹. Temos com isso que a verificação do efeito confiscatório de determinado tributo só será possível, na maioria das vezes, no caso concreto, não bastando, para tanto, a mera análise dos dispositivos legais referentes ao critério quantitativo da regra matriz de incidência (alíquota e base de cálculo)¹⁹⁰.

O princípio do não confisco aplica-se também às taxas e às contribuições de melhoria, contudo, os critérios para aferição do efeito confiscatório dos referidos tributos são outros, devendo-se verificar sempre a existência de proporcionalidade entre o custo da obra ou do serviço e o montante cobrado pelo Poder Público, de forma a evitar abusos.

A proibição de confisco aplica-se também às multas tributárias. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte. O fundamento para a proibição de multas confiscatórias, contudo, não é a norma contida no art. 150, IV, da Constituição, mas, sim, aquela que assegura o direito à propriedade.¹⁹¹

Para que se tenha caso de multa confiscatória, obviamente, os percentuais de alíquotas deverão ser mais altos do que aqueles fixados para os tributos em espécie¹⁹².

¹⁸⁸Nesse sentido, dentre outros, confira-se: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso...**, *op. cit.*, p. 65; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 143.

¹⁸⁹ Nesse sentido, confira-se: BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADC 8-MC, Relator Ministro Celso de Mello, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 4-04-2003. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 02/03/2014.

¹⁹⁰ Nesse sentido, confira-se, dentre outros: GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia...**, *op. cit.*, p. 107; HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 81-87.

¹⁹¹ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 115.

¹⁹² O entendimento é pacífico na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Nesse sentido, confira-se: BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 523.471-AgR, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 23-04-2010. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 02/03/2014.

2.4.2.3 Não surpresa tributária: irretroatividade, anterioridade e anterioridade nonagesimal

Como afeta direitos e garantias individuais fundamentais, como a propriedade e a liberdade, a incidência tributária não pode ser motivo de surpresa para os contribuintes. Estes deverão ter tempo suficiente para, caso necessário, adequarem seus gastos e sua rotina à espera de eventual nova exação. Percebe-se, assim, que o princípio da não surpresa tributária é consectário lógico do princípio constitucional da segurança jurídica, positivado no art. 5º, *caput*¹⁹³, da Constituição Federal.

Sobre a não surpresa, vejamos o que diz EDUARDO MANEIRA:

Ampara-se na legítima aspiração da sociedade em conhecer, com antecedência, o ônus tributário que lhe será exigido – segurança jurídica. A não-surpresa funciona como limitação ao poder de tributar, ou seja, atua como mecanismo de proteção jurídica destinado a tutelar os direitos subjetivos dos contribuintes. É subprincípio do princípio da legalidade e confere a este último maior concretude e densidade.¹⁹⁴

A irretroatividade encontra assento constitucional no art. 150, III, a, do Texto Supremo, que dispõe ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. A exemplo do que dissemos quando do estudo da legalidade tributária, para onde remetemos o leitor, pode ser encarada como regra ou como princípio, a depender do aspecto enfocado pelo aplicador. Para CARVALHO, por sua vez, trata-se de “...princípio no sentido de norma superior que estabelece limites objetivos.”¹⁹⁵

A irretroatividade tributária exige que a lei que institua ou aumente tributo deva ser sempre anterior à prática do fato jurídico tributário, dessa forma, ninguém poderá ser compelido a pagar um imposto, uma taxa ou uma contribuição em virtude da prática de ato que, à época, não se subsumia à hipótese de incidência de qualquer exação. A lei de incidência, portanto, tem que ser sempre anterior ao fato jurídico

¹⁹³ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes”.

¹⁹⁴ MANEIRA, Eduardo. **Direito tributário -Princípio da não-surpresa**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 22-23.

¹⁹⁵Curso..., *op. cit.*, p. 148.

tributário. Sobre a norma em comento, MACHADO afirma que “O juízo do que é certo e do que é errado perante o Direito há de ser feito com base em leis vigentes na data do ato avaliado.”¹⁹⁶

Sendo manifestação do princípio da não surpresa tributária, a irretroatividade é, por via de consequência, consectário também do princípio da segurança jurídica. Ele permite que os contribuintes tenham tempo para se adaptar a mais uma supressão de seu patrimônio empreendida pelo Fisco.

Até mesmo a majoração de alíquotas realizada por meio de decreto do Poder Executivo, nos moldes do art. 153, §1º, da CF/88, deve obediência à regra da irretroatividade. Assim é que, tanto a lei que fixa as alíquotas mínima e máxima dos impostos ali discriminados (II, IE, IPI e IOF) quanto o decreto que altera as alíquotas deverão ser editados antes da prática do fato jurídico tributário, sob pena de afronta ao princípio da irretroatividade tributária, conforme doutrina e jurisprudência mais abalizadas¹⁹⁷.

A irretroatividade não se aplica às hipóteses discriminadas no art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que, nesse caso, não se está tratando de lei que institui ou majora tributos, mas sim, leis expressamente interpretativas e leis que cuidam de penalidades decorrentes da prática de infrações tributárias¹⁹⁸.

Em virtude da norma da anterioridade tributária, prevista no artigo 150, III, b, da Constituição Federal, a lei instituidora do tributo deverá ser sempre publicada até o último dia do ano anterior, caso a intenção do legislador seja que ela produza efeitos no exercício financeiro subsequente. Trata-se de mais uma manifestação, na seara tributária, do princípio da segurança jurídica, evitando exações inesperadas e

¹⁹⁶Curso..., *op. cit.*, p. 227.

¹⁹⁷ Nesse sentido, confira-se: Supremo Tribunal Federal, AI 533.386 AgR, Relator Ministro Celso de Mello, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 26-03-2010. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 03/03/2014.

¹⁹⁸ “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

concedendo ao contribuinte maior dose de previsibilidade quanto às condutas do Estado. O princípio da anterioridade tributária, assim como o princípio da irretroatividade, evita surpresas desagradáveis por parte dos sujeitos passivos da obrigação tributária.¹⁹⁹

A Constituição Federal prevê alguns tributos cuja majoração ou instituição não se submete ao princípio em estudo (CF/88, art. 150, §1º). Além dos chamados impostos extrafiscais (II, IE, IPI e IOF), cujas finalidades não meramente arrecadatórias exigem alterações mais célere de alíquotas, não se aplica o princípio da anterioridade aos empréstimos compulsórios para fazer face a despesas com guerra externa ou sua iminência e sobre o Imposto Federal Extraordinário de Guerra. Em relação a tais tributos, a produção de efeitos apenas no exercício financeiro subsequente poderia ser extremamente lesiva aos fins almejados pela Constituição.

A norma da anterioridade nonagesimal consta dos artigos 150, III, c, da Constituição. Nos moldes do mandamento em epígrafe, deve haver um intervalo mínimo de 90 (noventa) dias entre a publicação da lei que institui ou majora tributos e sua eficácia, obedecido o princípio da anterioridade, o que impede que leis exacionais publicadas no último dia do exercício financeiro produzam efeitos imediatos – em detrimento da segurança jurídica dos contribuintes.

Em virtude da necessária obediência ao disposto na alínea “b” do mesmo inciso (princípio da anterioridade), entendemos mais apropriado utilizarmos a expressão anterioridade mitigada, deixando a alcunha de anterioridade nonagesimal ou noventena para o postulado aplicável apenas às contribuições sociais (CF/88, art. 195, §6º). A lei instituidora destas últimas, ressalte-se, não precisa ser publicada até o último dia do exercício anterior.

Trata-se da última das manifestações, no campo do Direito Tributário, do princípio da segurança jurídica. Valem aqui as considerações feitas aos princípios da irretroatividade e da anterioridade.

Deve obediência à anterioridade nonagesimal também a alteração, por ato do Poder Executivo - nos moldes do art. 153, §1º, da CF/88 – das alíquotas do imposto sobre produtos industrializados.

¹⁹⁹ Não se deve confundir o princípio da anterioridade tributária com o princípio da anualidade tributária. Este último, inexistente na Constituição de 1988, nas lições de MANEIRA, “...consiste na exigência de se incluir na lei anual do orçamento a lei tributária material, para vigor, como aquela, no ano seguinte ao de sua publicação.” (**Direito tributário...**, *op. cit.*, p. 24).

Não se submetem à noventena os impostos sobre importação, Exportação, Renda e o Imposto sobre Operações Financeiras. Além disso, não incide também a anterioridade nonagesimal sobre: a) Empréstimo Compulsório de Guerra; b) Imposto Extraordinário de Guerra e; c) a fixação da base de cálculo de IPVA²⁰⁰ e IPTU – normalmente realizada nos últimos dias de cada exercício financeiro.

2.5 CONCLUSÕES PARCIAIS

Conforme exposto neste capítulo, o Sistema Constitucional Tributário tem sido estudado pela doutrina tributária pátria com enfoque maior na sua condição de estatuto de proteção do contribuinte contra eventuais abusos cometidos pelas autoridades fiscais, falando-se menos do que entendemos devido, no entanto, da necessidade de proteção dos contribuintes e responsáveis contra os abusos cometidos pelos demais detentores de capacidade contributiva.

Ocorre que o sistema tributário pensado pelo constituinte originário simplesmente não alcança o equilíbrio desejado se apenas se impedir que, por exemplo, o Estado cobre impostos por meio de instrumento infralegal, ou que as alíquotas aplicadas sejam confiscatórias. É preciso, para que se possa construir uma sociedade livre, justa e solidária, que os detentores de capacidade contributiva efetivamente paguem a exação fixada em lei.

Propositalmente, comentaremos essa outra “face” do sistema tributário em capítulo próprio, quando então poderemos finalmente perceber que os meios alternativos de cobrança de tributos não mais são do que instrumentos para se alcançar o ideal de justiça fiscal positivado.

²⁰⁰ A extensão da ressalva à fixação da base de cálculo do IPVA, para MACHADO, “tem o propósito de facilitar a utilização do mesmo com finalidade extrafiscal.” (**Curso...**, *op. cit.*, p. 237).

3 JUSTIÇA FISCAL E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS: O EQUILÍBRIO DO SISTEMA.

3.1 INTRODUÇÃO

No capítulo anterior, estudamos o sistema tributário como instrumento de proteção do sujeito passivo contra eventuais abusos cometidos pela Fazenda Pública. Agora, vamos nos deter à outra face do direito tributário, qual seja, aquela que se ocupa de proteger a coletividade contra os maus feitos cometidos pelos maus contribuintes, sem a qual o sistema não encontraria o equilíbrio almejado pelo Constituinte originário.

Para o progresso de uma sociedade inspirada por ideais liberais igualitários, socialistas e comunitaristas, não basta que se proteja, por meio de limitações ao poder de tributar, a individualidade contra expropriações indesejadas. Faz-se mister que, simultaneamente, o Estado detenha instrumentos hábeis para fazer com que aqueles que não queiram colaborar efetivamente com os mais necessitados venham a cumprir seu dever cívico, ainda que forçadamente.²⁰¹

Além da relação entre o Fisco e o contribuinte, o Direito Tributário cuida das relações que os cidadãos mantêm entre si, chegando TIPKE e YAMASHITA a se referirem ao ramo do direito em comento como um “Direito da coletividade.”²⁰² No mesmo sentido, GRUPENMACHER observa que “O dever de pagar impostos assim como o direito de cobrá-los, deve observar à moral e à ética de parte a parte, ou seja, do Estado para com o contribuinte e vice-versa.”²⁰³

De maneira ainda mais enfática, MARÇAL JUSTEN FILHO leciona que:

²⁰¹ No mesmo sentido, CARLOS PAOLO TABOADA explica que a justiça, no Direito Tributário, “...no depende sólo de una correcta formulación de las leyes Tributarias substantivas, sino también, de manera decisiva, de una regulación de la actividad administrativa y de los recursos contra su ejercicio ilegal que armonice los derechos de la Hacienda y de sus contribuyentes”. (TABOADA, Carlos Paolo. In: HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 28).

²⁰² **Justiça...**, p. 15.

²⁰³ GRUPENMACHER, Betina. Das exonerações tributárias. Incentivos e benefícios fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 44.

Identifica-se um regime jurídico como tributário porque há uma plêiade de normas e princípios adequados a suprir o Estado de recursos financeiros. Ao contrário de outros regimes jurídicos, que se estruturam a partir de finalidades diversas (como a manutenção da paz social e a repressão de condutas indesejáveis no caso de regime de direito penal), o regime tributário busca diretamente transferir recursos da propriedade privada para o fisco.²⁰⁴

O estudo da justiça fiscal e do dever solidário fundamental de pagar tributos, nesse contexto, revela-se estágio indispensável à compreensão da importância da instituição de novos e efetivos instrumentos de cobrança de tributos para o alcance do equilíbrio do sistema jurídico.

Antes de discorrermos sobre o dever fundamental de pagar tributos, contudo, teceremos breves considerações sobre algumas das principais correntes de pensamento que de alguma forma trataram do tema da justiça social.

3.2 A JUSTIÇA E O DIREITO

O estudo complexo do direito deve envolver não só a análise sistematizada do ordenamento jurídico posto – objeto de investigação da dogmática jurídica -, mas também das concepções morais de justiça acolhidas pela sociedade - objeto de estudo da Filosofia do Direito²⁰⁵.

Sendo o Direito integrado por fato, valor e norma²⁰⁶, nada mais natural que o conhecimento jurídico se debruce sobre todas as suas partes integrantes.

Como bem pondera CARVALHO, “Toda a ciência pressupõe um corte metodológico”, não constituindo exceção a esse imperativo epistemológico o conhecimento jurídico. Nas palavras do professor da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, “...o mesmo objeto... pode suscitar várias posições cognitivas, abrindo campo à Sociologia Jurídica, à Ética Jurídica, à História do Direito, à Política Jurídica e, entre outras, à Ciência do Direito ou Dogmática Jurídica.”²⁰⁷ Enquanto a dogmática jurídica ocupa-se da descrição do direito positivo tal como ele se revela no presente,

²⁰⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: Cejup, 1986, p. 221.

²⁰⁵ Conforme exposto no primeiro capítulo deste trabalho, o distanciamento entre direito e moral cresceu, sobretudo, após o advento do paradigma científico moderno, que, com seus ideais de objetividade e racionalidade, não mais deixava espaço para considerações de natureza ética ou religiosa (SANTOS, Boaventura de Sousa. **Introdução...**, *op. cit.*, p. 12).

²⁰⁶ REALE, Miguel. **Lições...**, *op. cit.*, p. 64.

²⁰⁷ **Curso...**, *op. cit.*, p. 12.

a história do direito, por exemplo, cuida de analisar as normas jurídicas vigentes no passado, ou seja, sob um prisma histórico, e a sociologia jurídica o faz sob a perspectiva das relações sociais, não se podendo falar, contudo, em hierarquia entre as diversas propostas cognoscentes. O mesmo se dá com a Filosofia do Direito, que se ocupa, primordialmente, das considerações éticas e morais de justiça.

BECKER, ao conceituar o direito, refere-se a 3 (três) diferentes momentos jurídicos. No Momento Pré-Jurídico, explica, as ciências devem encarregar-se de fazer a colheita e a análise dos fatos (a realidade) físicos, econômicos, financeiros sociais, psicológicos, biológicos e morais; no Momento Jurídico, cuja ciência correspondente é a Teoria Geral do Direito, o Estado, com auxílio ou contra aqueles fatos colhidos pelas supracitadas ciências, age, utilizando o direito como instrumento; por fim, no Momento Post-Jurídico, verifica-se atividade de natureza essencialmente filosófica, preocupada com indagações acerca da justiça das regras jurídicas e da autenticidade do “bem comum” de determinado Estado²⁰⁸.

Assim, nada impede que, num mesmo trabalho, o jurista atue ora como cientista do direito em sentido estrito, ora como historiador do direito, ora como filósofo do direito, ainda que o texto contenha predominantemente conteúdo dogmático, como é o caso do presente.

Se é certo afirmar que o direito é instrumento de ordem e pacificação social, parece-nos não menos acertado afirmar que se trata também de instrumento de realização de valores morais. Nas palavras de HELMUT COING, “Mesmo que ao Estado importe, somente, como Goethe formulou classicamente, que a posse seja certa e segura, as pessoas sempre perguntaram se a posse foi justa.”²⁰⁹ Em outros termos, “A ideia de direito... não pode ser diferente da ideia de Justiça.”²¹⁰ Mais do que isso, a justiça não deve ser medida pela régua do direito positivo, mas ao contrário, deve servir de referência para elaboração e interpretação das normas jurídicas.

²⁰⁸ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 20-21.

²⁰⁹ COING, Helmut. **Elementos fundamentais da filosofia do direito**. Trad. da 5. ed. alemã por Elisete Antoniuk. Porto Alegre: Sergio Fabris Editora, 2002, p. 196.

²¹⁰ RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito**. Trad e prefácios do Prof. L. Cabral de Moncada. 6. ed. revista e acrescida dos últimos pensamentos do autor. Coimbra: Arménio Amado – Editor, Sucessor, 1997, p. 86.

Em resumo, o direito positivo é criado pelo Estado para conferir paz e estabilidade às relações sociais a partir das concepções morais de justiça da própria sociedade regulada.²¹¹ As ideias de justiça devem moldar o direito, servindo de instrumento para sua criação, reforma e interpretação - sobretudo quando nos utilizamos da chamada interpretação teleológica.

Desde a modernidade, os valores maiores das sociedades têm sido positivados nas Constituições, a exemplo do que acontece no Brasil. As normas veiculadoras desses ideais, como visto, são os princípios fundamentais, orientadores da elaboração e da interpretação da legislação infraconstitucional.²¹²

É em razão de tais premissas que um magistrado, quando do julgamento de uma causa envolvendo direitos sucessórios de casais homossexuais ou mesmo eutanásia, por exemplo, não pode valer-se de suas convicções pessoais, éticas ou religiosas acerca da moralidade da união entre duas pessoas do mesmo sexo ou mesmo da concepção religiosa referente à vida humana. Ao contrário, em ambos os casos, deve julgar sempre com amparo nos valores sociais juridicizados pelo Estado por meio da Constituição Federal, único procedimento capaz de conferir a estabilidade e a segurança jurídica que se espera do direito.

A lei só será ao mesmo tempo válida e justa quando os valores daqueles a quem se dirige coincidirem com os valores jurídicos, ou seja, com aqueles valores positivados pelo Estado.

O proceder filosófico, no campo do Direito Tributário, é objeto de relevantes considerações por parte de RENATO LOPES BECHO, como faz prova o excerto abaixo colacionado:

²¹¹ Sobre os conceitos de Ética e Moral, TIPKE e YAMASHITA ensinam que “A Teria da Justiça ou Ética é um ramo da Filosofia, também da Filosofia Política, assim como da Filosofia do Direito e do Estado. A Ética é a teoria dos princípios, regras, critérios ou padrões valorativos da justiça e do comportamento justo. Ainda que na literatura os conceitos de ‘Ética’ e ‘Moral’ sejam frequentemente usados como sinônimos, nós entendemos como ‘Ética’ a teoria do comportamento justo, e como ‘Moral’ o comportamento ou agir segundo essa teoria.” (**Justiça...**, *op. cit.*, p. 15).

²¹² RENATO LOPES BECHO, em igual direção, explica que “Somos do entendimento que as discussões listadas (v.g. a dimensão da carga tributária, os usos e desvios dos valores arrecadados, ou seja, sobre políticas público-tributárias) são de cunho subjetivista. Nesse sentido, o que poderíamos fazer é tecer nossos próprios pontos de vista, sobre quanto deveríamos recolher de tributos, sobre onde o governo deveria priorizar o gasto público, quais mecanismos entendemos que são os melhores para combater a corrupção e, assim adiante, o que teria uma importância bem reduzida. Mas uma parcela do debate sobre as políticas públicas teve foro certo e privilegiado: a Assembleia Nacional Constituinte. Ali se produziu consenso intersubjetivo e vários valores foram constitucionalizados, retirando sua carga de absoluta subjetividade.” (BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 285).

Nos termos em que expusemos a respeito da postura filosófica, consideramos possível a existência da *filosofia do direito tributário*, vista como atitude filosófica direcionada para o ramo do direito que se dedica aos tributos. Quem pretende fazer *filosofia* no campo da tributação procura refletir sobre o direito tributário no mundo jurídico. A exteriorização de tais dúvidas compõe o resultado que pode advir dessa prática.

(...)

Quer seja em termos normativos, quer seja em termos subjetivos extra-jurídicos, há movimentos dogmáticos que pugnam pela elevação de importância da axiologia na tributação. Várias pessoas não veem mais o tributo como uma mera relação de poder entre o Estado e o cidadão-contribuinte. Há clamores significativos, medidas e decisões que são tomadas no terreno tributário que são movidas por conceitos éticos, não simplesmente formais ou positivos.²¹³

São temas relacionados à Filosofia do Direito Tributário os da justiça fiscal, da ética em matéria tributária, da epistemologia tributária e todos aqueles de alguma maneira ligados aos fundamentos da tributação.

Tem-se, como visto, atuação filosófico-ética precedendo a posituação do Direito.

A Constituição Federal de 1988, como não poderia deixar de ser, também incorporou à ordem jurídica interna determinadas concepções de justiça social. Vejamos quais foram essas concepções.

3.3 ESTADO E JUSTIÇA SOCIAL

Ao longo dos séculos, numerosos foram os estudiosos e filósofos que se dedicaram ao estudo das formas de organização da sociedade. Desde a Grécia antiga, com Platão e Aristóteles, passando por Roma e pela modernidade, até os dias atuais, muito se tem controvertido acerca do papel do Estado e do conceito de justiça social.

No presente trabalho, sem qualquer pretensão de esgotarmos a matéria, estudaremos 4 (quatro) dessas correntes de pensamento, dividindo-as essencialmente quanto à forma que cada uma delas entende devida para que as coisas valorizadas pela sociedade sejam divididas entre seus integrantes.

²¹³ **Filosofia...**, *op. cit.*, p. 268; 283.

Falaremos sobre as doutrinas utilitarista, liberal (igualitária e conservadora), socialista e comunitarista.

3.3.1 Justiça e bem estar geral: Utilitarismo

Para o filósofo britânico JEREMY BENTHAM, maior expoente da corrente filosófica conhecida como utilitarismo, a justiça de uma conduta pode ser avaliada sempre que estiver direcionada à maximização da felicidade e à minimização da dor e do sofrimento. Nas palavras do próprio autor, “A natureza colocou o gênero humano sob o domínio de dois senhores: a dor e o prazer”²¹⁴, sendo possível definir a felicidade geral, ou o interesse geral da comunidade, como o resultado de um cálculo hedonista que envolve a soma das dores e dos prazeres dos indivíduos.

Sobre o princípio da utilidade - ou maior felicidade -, fundamento maior da obra de BENTHAM, vejamos o que diz o próprio filósofo inglês em sua obra *Uma Introdução aos Princípios da Moral e da Legislação*:

Por princípio da utilidade entende-se aquele princípio que aprova ou desaprova qualquer ação, segundo a tendência que tem a aumentar ou a diminuir a felicidade da pessoa cujo interesse está em jogo, ou, o que é a mesma coisa em outros termos, segundo a tendência a promover ou a comprometer a referida felicidade. Digo qualquer ação com que tenciono dizer que isto vale não somente para qualquer ação de um indivíduo particular, mas também de qualquer ato ou medida de governo²¹⁵.

Em decorrência do exposto, BENTHAM entende que a missão de todo e qualquer governo é propiciar o bem estar do maior número possível de pessoas, não explicando muito bem que tipos de cuidados deveriam ser tomados em relação às minorias não incluídas no cálculo hedonista mencionado linhas atrás. Parte dessa missão governamental, explica, deve se dar mediante a aplicação de sanções - sobretudo de natureza criminal, àqueles que perturbarem a felicidade coletiva²¹⁶. Nas suas palavras, “...propiciar prazeres e evitar dores constituem os objetivos que o

²¹⁴ BENTHAM, Jeremy. **Uma introdução aos princípios da moral e da legislação**. Trad. João Baraúna; MILL, John Stuart. *Sistema de lógica dedutiva e indutiva*. Trad. João Marcos Coelho. São Paulo: Nova Cultural, 1989 (Os pensadores), p. 3.

²¹⁵ BENTHAM, Jeremy. **Uma introdução...**, *op. cit.*, p. 4.

²¹⁶ **Uma introdução...**, *op. cit.*, p. 18.

legislador tem em vista, razão pela qual é de conveniência que compreenda o seu valor.”²¹⁷

O utilitarismo, ao contrário das correntes de pensamento liberal, retira suas conclusões a partir da vida concreta das pessoas em sociedade, não de princípios abstratos ou autoridades sobrenaturais. É dizer, a construção filosófica não é fruto de elucubrações ou contratos imaginários, mas da simples observação social, encontrando-se a justiça das condutas e das medidas de governo mediante análise de cada situação concreta.

Como bem observa ROBERTO GARGARELLA, “...o utilitarismo é interessante porque não prejudica os desejos e preferências dos diferentes indivíduos cuja situação está em jogo”²¹⁸; ao contrário, quando da elaboração de suas proposições, sugere que sejam levadas em consideração as preferências de cada um dos envolvidos, independentemente de seu conteúdo.

Exemplificativamente, uma proposta para livrar o meio ambiente de agentes poluidores deveria ser apreciada em igualdade de condições em relação a uma proposta contrária, levada a efeito pelo industrial, preocupado com sua margem de lucros. É o sopesamento dos benefícios e prejuízos sociais que vai definir quem terá o pleito provido.

Justamente por não ter natureza contratualista, mas teleológica – ou consequencialista -, o utilitarismo rejeita a ideia dos direitos naturais, atualmente positivados nas constituições modernas e nos tratados internacionais sob a forma de direitos humanos fundamentais. Por serem demasiado individualistas, argumenta-se, tais direitos acabariam por incrementar ainda mais o egoísmo das pessoas.

Ainda sobre as teorias contratualistas, BENTHAM aponta duas incongruências insuperáveis: em primeiro lugar, a absoluta impossibilidade de se provar a efetiva existência de qualquer contrato original; em segundo lugar, o fato de permitirem a subsistência da dúvida sobre o motivo de celebrarmos referido contrato.

Segundo os fundamentos básicos da corrente filosófica em estudo, seria possível falar-se em governo justo até mesmo em regimes escravagistas, nazistas, ditatoriais e homofóbicos, contanto que o sofrimento destinado às minorias não fosse

²¹⁷Ibidem, p. 16.

²¹⁸ GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls**: um breve manual de filosofia política. Trad. Alonso Reis Freire; Revisora da tradução Elza Maria Gasparoto. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p. 5.

de tal monta que pudesse vir a atrapalhar a felicidade geral. Como leciona SANDEL, “Para o utilitarista, os indivíduos têm importância, mas apenas enquanto as preferências de cada um forem consideradas em conjunto com a de todos os demais.”^{219_220}

Aplicando a lógica utilitarista à esfera tributária, poderíamos imaginar a ausência de limites mínimos e máximos à capacidade contributiva, com tributação de rendimentos inseridos dentro do mínimo existencial e alíquotas confiscatórias de determinadas exações, desde que isso se revelasse proveitoso à maioria.

3.3.2 A liberdade como valor supremo da sociedade: os fundamentos do Estado Liberal

Uma segunda grande corrente de pensamento relaciona a ideia de justiça social à liberdade das pessoas para escolherem a melhor forma de se comportarem e de viverem. Os liberais, contudo, podem diferir quanto à importância, à necessidade e o grau de intervenção do Estado para o alcance desse ideal de equilíbrio nas relações sociais. Enquanto os chamados liberais libertários – ou conservadores – são partidários de uma reduzida participação estatal na vida social, os liberais igualitários são partidários, em regra, de uma gama maior de direitos fundamentais e, conseqüentemente, de uma postura menos passiva do Poder Público.

3.3.2.1 O Liberalismo igualitário de Kant e Rawls

O liberalismo igualitário concretiza o ideal de liberdade por meio de um contrato original, em que as pessoas acordariam a proibição de serem beneficiadas ou prejudicadas contra sua vontade, fundamentadas na premissa de que não podem ser consideradas senão como fins em si mesmas. Aqui, ao contrário do que se vê no

²¹⁹ SANDEL, Michael. **Justiça** – O que é fazer a coisa certa. Trad. 13. ed. Heloísa Matias e Maria Alice Máximo. 13. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2014, p. 51.

²²⁰ ENRIQUE DUSSEL, corroborando o exposto acima, critica o utilitarismo por não ser capaz de realizar com a tranquilidade pregada a passagem da ordem individual – da felicidade – para a ordem coletiva. Para ele, não é possível precisar se o que é causa de felicidade coletiva também é causa de felicidade para cada um. Demais disso, não existiria qualquer precisão no sentido hedonista da felicidade. Por fim, seria experimentalmente impossível a realização de um cálculo estrito da chamada felicidade coletiva. (DUSSEL, Enrique. **Ética da libertação na idade da globalização e da exclusão**. Trad. Ephraim Ferreira Alves, Jaime A. Clasen, Lúcia M. E. Orth. Rio de Janeiro: Vozes, 2007, p. 112)

liberalismo conservador, há clara e expressa preocupação com a redução das desigualdades sociais, ainda que por meio de simples arranjo institucional.

Os dois pensadores mais relevantes dessa corrente de pensamento são IMMANUEL KANT e JOHN RAWLS.

KANT propõe uma modalidade de justiça social que valorize o ser humano e sua racionalidade. Na obra *Fundamentação da Metafísica dos Costumes*, o filósofo de Königsberg, ao tempo em que deixa clara sua opção de considerar o homem como um fim em si mesmo, argumenta, em crítica aberta ao utilitarismo, que o conceito apresentado de felicidade não contribui em nada para o estabelecimento da moralidade, haja vista que fazer um homem feliz difere de torná-lo um homem bom, virtuoso²²¹.

A filosofia de KANT, como ele próprio argumenta, é pura e metafísica, tendo em vista que a “lei geral da moral”, que deve reger o comportamento das pessoas e ser por elas impostas a si mesmas, a fim de que tais comportamentos possam ser considerados justos, não é – nem pode ser – alcançada pela análise da conduta humana, mas pela pura razão prática²²².

Nas palavras do próprio KANT:

Pelo que foi dito vê-se claramente que todos os conceitos morais têm sua sede e origem completamente a priori na razão, e isso tanto na razão humana mais vulgar como na mais especulativa; que tais conceitos não podem ser abstraídos de nenhum conhecimento empírico, o qual, portanto, seria puramente contingente; que precisamente nessa pureza da sua origem reside a sua dignidade para nos servir de princípios práticos supremos.²²³

A liberdade, portanto, só pode ser alcançada pelo exercício da razão. Dito de outra forma, apenas quando a razão comanda nossa vontade é que podemos afirmar estarmos agindo livremente, diferentemente do que acontece quando somos influenciados por nossos desejos, ou seja, quando agimos como escravos de nossas

²²¹ KANT, Immanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes e outros escritos**. Trad. Leopoldo Holzbach. São Paulo: Editora Martin Claret, 2002.

²²² Nesse sentido, KANT ensina que, “A fim de saber o que hei de fazer para que o meu querer seja moralmente bom, não preciso buscar muito longe uma penetração especial. Inexperiente a respeito do curso das coisas do mundo, incapaz de estar preparado para os acontecimentos que nele se venham a dar, basta que eu pergunte a mim mesmo: - Podes querer que a tua máxima se converta em lei universal?” (**Fundamentação...**, *op. cit.*, p. 31).

²²³ *Ibidem*, p. 42.

paixões - de maneira “heterônoma”.²²⁴ Agir livremente – com autonomia -, portanto, é agir por obediência à lei criada para si mesmo, de maneira racional, considerando a importância do próximo, em virtude de sua racionalidade.²²⁵

A doutrina kantiana preocupa-se com os reais motivos das condutas, diferentemente da doutrina utilitarista, contra a qual se insurge, marcadamente consequencialista, como visto no tópico anterior.

De acordo com o pensamento ora exposto, exemplificativamente, aquele que deixa de vender doces a uma criança a um preço acima do praticado pelo mercado por medo de ser punido pelas autoridades estatais, e não por respeito à humanidade daquela criança (dever moral) - decorrente de sua racionalidade -, não age de maneira autônoma, mas heterônoma, influenciado por circunstâncias externas, muito embora os resultados não sejam diferentes.²²⁶

Segundo KANT, “...quando se fala de valor moral, não importam as ações visíveis, mas os seus princípios íntimos, que não se veem, com as máximas que orientam as suas ações.”²²⁷

Nesse sentido, confira-se:

Pois ao que deve ser moralmente bom não basta que seja conforme à lei moral, mas, isto sim, tem de se cumprir pela lei moral; do contrário, essa conformidade será de grande contingência e incerteza, já que o fundamento imoral eventualmente produzirá ações conformes à lei moral, ainda que no mais das vezes as produza contrárias.²²⁸

²²⁴ KANT, ao falar na criação, pelos homens, de leis a serem por eles cumpridas, introduz a noção de imperativos de conduta. Para ele, os imperativos podem ser hipotéticos (condicionados) ou categóricos (incondicionados). São dois, como visto, os imperativos categóricos: a) agir segundo um determinado princípio que, na sua opinião, deveria constituir uma lei universal e; b) tratar as pessoas como fins em si mesmas. (**Fundamentação...**, *op. cit.*, p. 63).

²²⁵ No mesmo sentido, CELSO LUIZ LUDWIG leciona que “A filosofia prática kantiana trata da autonomia na condição de determinação da vontade. Kant refuta toda fundamentação heterônoma da moral, eliminando toda e qualquer mediação, como, por exemplo, o ‘interesse’, a ‘felicidade’, o ‘prazer’ ou qualquer outro elemento externo. Pois, na moral assim fundamentada, o sujeito recebe a lei ‘de fora’ da própria Razão. Propõe, ao contrário, uma fundamentação autônoma da moral.” (LUDWIG, Celso Luiz. **Para uma filosofia jurídica da libertação**: paradigmas da filosofia, filosofia da libertação e direito alternativo. 2. ed. São Paulo: Conceito Editorial, 2011, p. 49-50.).

²²⁶ Para BONAVIDES, referindo-se à noção kantiana de liberdade, “Em suma, toda ação que tem como pressuposto o Homem empírico, fenomênico, é, não obstante, ação livre, no momento em que se determina por uma vontade, um querer heterônomo, puramente racional, que não pertence ao Homem físico, o Homem individualidade, ser biológico, o *Homem coisa entre coisas*, mas a outro Homem, a saber, o Homem Moral e inteligível, o Homem *noumênico*, o Homem pessoa, o Homem como ‘coisa em si’ (*Ding na sich*), ou seja, enfim, o homem na liberdade!” (BONAVIDES, Paulo. **Do estado liberal ao estado social**. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 109).

²²⁷ **Fundamentação...**, *op. cit.*, p. 38.

²²⁸ *Ibidem*, p. 16.

Propõe-se, portanto, uma modalidade de justiça social que valorize a liberdade sem desmerecer o ser humano e sua racionalidade.

A teoria kantiana serve de fundamentação jurídica ao Estado da segunda metade do Século XVIII, marcado pela vitória do individualismo econômico e pela acumulação de riqueza decorrente da Revolução Industrial, ainda que este não tenha sido o intuito do filósofo alemão.²²⁹ Como leciona o professor cearense BONAVIDES, “Se o Estado da segunda metade do século XIX tinha com Smith uma teoria econômica, carecia, porém, da teoria jurídica que o amparasse. Esta preparou-a o genial Mestre de Koegnisberg.”²³⁰

A teoria política de KANT repudia o utilitarismo, justamente por não considerar as pessoas como fins em si mesmas, mas meros instrumentos para alcance da felicidade. A Constituição, para ele, deveria conciliar a liberdade de cada indivíduo com a liberdade dos demais.

O direito, na visão kantiana, como bem pondera LUDWIG, “...é o conjunto das condições, por meio das quais o arbítrio de um pode estar de acordo com o arbítrio de um outro segundo uma lei universal da liberdade.”²³¹ “Ninguém pode obrigar-me a ser feliz segundo sua concepção do bem-estar alheio”, explica KANT, “...porque cada um deve buscar sua felicidade da maneira que achar conveniente, desde que não infrinja a liberdade dos outros” de proceder da mesma maneira.²³² De acordo com o contrato social imaginado por KANT, as relações sociais devem ser regidas por uma “ideia de razão”, algo como uma coletivização de sua teoria moral.²³³

²²⁹ Nesse sentido, BONAVIDES ensina que “A ideologia liberal de Kant no campo da política dá-se como expressão de sua insatisfação em relação ao sistema de opressão vigente à sua época, à época de Frederico, o Grande. Não se trata de um defensor da burguesia, ou mesmo da exploração da classe proletária. A utilização de sua teoria. Como pontua BONAVIDES, “Pouco importa que o liberalismo depois ‘descubra’ a doutrina de Kant ou que seja ele, junto com Montesquieu, alçado ao trono ideológico da burguesia. O doutrinário inconsciente do terceiro estado, a que reconhecidamente se liga sua obra, em nada diminui, porém, o merecimento do filósofo e o caráter idealista de sua construção estatal.” (**Do estado liberal ao estado social**. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 115-116).

²³⁰ BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 42.

²³¹ **Para uma filosofia...**, *op. cit.*, p. 52.

²³² KANT, Immanuel. On the common saying: “This may be true in theory, but it does not apply in practice”. Trad. H. B. Nisbet. in **Kant’s political writings**. Cambridge: Cambridge University Press, 1973, p. 73-74.

²³³ On the common..., In: **Kant’s political writings**. Cambridge: Cambridge University Press, 1973, p. 73-74.

Já se percebe aqui o Estado como ordem neutra, comparável à figura de um “inspetor de quarteirão” ou “guarda de trânsito”. Para BONAVIDES, em KANT, “Consiste a missão do mesmo num protecionismo benigno, paternal. Protege os indivíduos contra a violência interna ou externa.”^{234_235}

A teoria do contrato social de KANT só viria a ser aprimorada séculos mais tarde, pelo filósofo americano JOHN RAWLS, professor de Harvard e baluarte do liberalismo igualitário contemporâneo.

RAWLS, assim como todos os que aderem ao pensamento kantiano, além de posicionar-se pelo reconhecimento do ser humano como um fim em si mesmo, prega a autonomia das pessoas para decidir e levar à frente seus planos de vida. O filósofo de Harvard, contudo, ao contrário dos libertários, demonstra maior preocupação com as consequências que essa liberdade pode vir a causar para determinados segmentos menos favorecidos da sociedade, defendendo uma estruturação institucional que funcione em benefício da redução de desigualdades.

Como observa GARGARELLA, “...tanto os liberais mais igualitários como os mais conservadores... reconhecem como óbvia essa ‘loteria da natureza’ – esses ‘acazos’ que levam a vida de alguns a ser muito mais afortunadas que a de outros.” Os pensamentos destoam, no entanto, “...na hora de considerar o modo como uma sociedade justa deve responder a tais circunstâncias.” Para os libertários, explica GARGARELLA, “...não é cabível que a sociedade intervenha para tentar remediar ou suprimir circunstâncias como as mencionadas”, sob pena de agravamento do quadro de supressão de liberdade, enquanto para os liberais igualitários, capitaneados por RAWLS, cabe ao Estado reduzir o papel das circunstâncias alheias à vontade humana, a fim de que todos possam efetivamente viver livremente.²³⁶

²³⁴Teoria..., *op. cit.*, p. 43.

²³⁵ Sobre a importância da doutrina kantiana para o liberalismo, ERNST WOLFGANG BÖCKENFORD assim se manifesta: “El concepto del Estado de Derecho, en lo que se refiere a este aspecto fundamental, estaba ya prefigurado en la teoría del Estado del derecho racional, y de forma especial en I. Kant. Cuando Kant define al Estado, considerado a priori (esto es, según la razón de la Ilustración), como una <unión de hombres bajo leyes>, estas leyes que el detalla a continuación son en esencia los principios de la razón. Y estos principios aparecerán como características constitutivas del concepto temprano del Estado de Derecho y se concretarán a continuación en la teoría del Derecho del Estado”. (BOCKENFÖRDE, Ernst Wolfgang. **Estudios sobre el estado de derecho y la democracia**. Trad. Rafael de Agapito Serrano. Madrid: Editorial Trotta, 2000, p. 21).

²³⁶As teorias..., *op. cit.*, p. 27-28.

Assim, quando da celebração do contrato social original, e, conseqüentemente, da estruturação do Estado, devem ser levados em consideração aspectos prévios, independentes da vontade humana - como talentos, classe social e raça. Em outros termos, o contrato social ideal só poderia ser celebrado se todos os contraentes partissem de uma situação inicial de igualdade, ou seja, sem saber que papéis (sociais, políticos, econômicos etc) desempenhariam na nova sociedade, situação definida por RAWLS como “véu da ignorância”²³⁷.

Na situação hipotética em que todos estivessem sob o véu da ignorância, pondera RAWLS, no momento da celebração do contrato social original, mesmo os mais ricos, em virtude da incerteza de sua nova condição sócio econômica – na sociedade que estaria por vir -, demonstrariam maior preocupação com as necessidades básicas dos mais pobres.

Com base nessa premissa, o filósofo de Harvard aponta os princípios gerais escolhidos por aqueles que viessem a contratar sob o véu da ignorância, explicando que:

(...) a ideia norteadora é que os princípios da justiça para a estrutura básica da sociedade são o objeto do consenso original. São esses princípios que pessoas livres e racionais, preocupadas em promover seus próprios interesses, aceitariam numa posição inicial de igualdade como definidores dos termos fundamentais de sua associação. Esses princípios devem regular todos os acordos subsequentes; especificam os tipos de cooperação social que se podem assumir e as formas de governo que se podem estabelecer. A essa maneira de considerar os princípios da justiça eu chamarei de justiça como equidade.²³⁸

Pelo primeiro princípio, “Cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema total de liberdade básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdade para todos”; pelo segundo princípio, por sua vez, “As desigualdades econômicas e sociais devem ser ordenadas de tal modo que, ao mesmo tempo, tragam o maior benefício possível para os menos favorecidos, obedecendo às restrições do princípio da poupança justa”, além disso, tais

²³⁷ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Trad. Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 146.

²³⁸ RAWLS, John. **Uma teoria...**, *op. cit.*, p. 12

desigualdades devem ser organizadas de forma que “...sejam vinculadas a cargos e posições abertos a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades.”²³⁹

Num primeiro momento, como se vê, trata-se de garantir as liberdades básicas dos integrantes da sociedade, para, em seguida, explicar de que forma as arbitrariedades da vida, como força física, inteligência, riqueza e poder de concentração seriam contornadas em prol de uma igualdade equitativa de oportunidades.

RAWLS, como se percebe, admite a possibilidade de que desigualdades econômicas e sociais venham a surgir na sociedade imaginada mesmo que os contraentes partam de posições iguais, tudo em razão da distribuição natural de talentos e qualidades (dotes). O que ele não admite, em virtude das expectativas legítimas dos contraentes, é que as instituições trabalhem de forma a aumentar ainda mais essas desigualdades. Nas suas palavras, “A distribuição natural não é justa nem injusta; nem é injusto que pessoas nasçam em alguma posição particular na sociedade. Esses são simplesmente fatos naturais.” Para RAWLS, “O que é justo ou injusto é o modo como as instituições lidam com esses fatos.”²⁴⁰ Os favorecidos pela natureza, explica, “...podem beneficiar-se de sua boa sorte apenas em termos que melhorem a situação dos menos felizes.”²⁴¹

Segundo o pensamento rawlsiano, exemplificativamente, não seria justo impedir que um jogador de futebol dotado de qualidades quase únicas tivesse que doar à sociedade o percentual de seu salário que ultrapassasse a média dos valores por ela recebidos. O correto, segundo a ótica liberal igualitária, seria estimulá-lo a jogar cada vez melhor e a ganhar cada vez mais dinheiro, de forma que o montante por ele recolhido a título de tributos, estes sim, revertidos à sociedade, progredisse concomitantemente aos rendimentos.

O princípio da diferença tende a corrigir desigualdades de talentos (fatos arbitrários) sem, contudo, impor grandes limitações aos mais bem dotados. Segundo SANDEL, o princípio da diferença “Estimula os bem dotados a desenvolver e exercitar

²³⁹Ibidem, p. 333.

²⁴⁰Ibidem, p. 109.

²⁴¹Ibidem, p. 108.

suas aptidões, compreendendo, porém, que as recompensas que tais aptidões acumulam no mercado pertencem à comunidade como um todo”²⁴².

3.3.2.2 O pensamento libertário e o livre mercado

Para os liberais libertários, a distribuição das coisas que a sociedade valoriza – deveres, direitos, riqueza, renda etc - é analisada pela perspectiva da liberdade. Fala-se, ao contrário do utilitarismo - e a partir de uma inspiração claramente kantiana -, na existência de direitos invioláveis, próprios da existência humana, quais sejam, além do já mencionado direito à liberdade, os direitos à vida e à propriedade, daí porque parte da doutrina refere-se também à doutrina liberal conservadora como uma corrente “deontológica” de pensamento²⁴³.

Esses direitos, contudo, ao contrário do entendimento liberal igualitário, revelam-se de maneira puramente negativa, ou seja, apresentam-se como direitos que independem de uma atuação estatal positiva, prestadora, ressalvados, obviamente, os casos de injusta violação. É dizer, para os libertários, o Estado não deve atuar para conferir propriedade, prosperidade ou condições mínimas de saúde e higiene a quem quer que seja, devendo, ao contrário, agir nas exclusivas situações em que restarem violados os 3 (três) direitos básicos supracitados (Estado Guarda-Noturno)²⁴⁴.

Sobre o Estado Mínimo, ROBERT NOZICK explica que:

Nossa principal conclusão sobre o Estado é que um Estado mínimo, limitado às funções restritas de proteção contra a força, o roubo, a fraude, de fiscalização do cumprimento dos contratos e assim por diante justifica-se; que o Estado mais amplo violará os direitos das pessoas de não serem forçadas a fazer certas coisas, e que não se justifica; e que o Estado mínimo é tão inspirador quanto certo. Duas implicações dignas de nota são que o Estado não pode usar sua máquina coercitiva para obrigar certos cidadãos a ajudar a outros ou para proibir atividades a pessoas que desejam realizá-las para seu próprio bem ou proteção.²⁴⁵

²⁴²Justiça..., *op. cit.*, p. 194.

²⁴³ SANDEL, Michael J. **Liberalism and the limits of justice**. Cambridge University Press, 1995, p. 10.

²⁴⁴ NOZICK, Robert. **Anarquia, estado e utopia**. Trad. Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 42.

²⁴⁵Ibidem, p. 9.

A doutrina libertária, em decorrência do exposto, defende que sempre que parte do esforço de uma pessoa destinar-se a melhorar o destino de outra, teremos configurada uma afronta clara ao direito de auto propriedade. O Estado mínimo, portanto, não admite a ideia da redistribuição forçada de renda, assim como qualquer forma de paternalismo estatal. Nas palavras de MILTON FRIEDMAN, deve-se considerar “o governo como um meio, um instrumento – nem um distribuidor de favores e doações nem um senhor ou um Deus para ser cegamente servido e idolatrado.”²⁴⁶

Nessa toada, não seria aceitável, por exemplo, que o Estado: a) impedisse o funcionamento de uma sociedade empresária em virtude exclusivamente de dívidas perante o Fisco; b) regulamentasse o exercício de quaisquer profissões ou mesmo; c) fixasse de maneira uniforme um salário mínimo a ser pago aos trabalhadores. Apenas o mercado deveria reger as referidas relações, não o governo.

A sociedade estaria em equilíbrio sempre que fossem respeitadas as avenças livremente celebradas por pessoas adultas, não importando o conteúdo dos contratos ou mesmo as disparidades econômicas porventura existentes entre os contraentes.

Em Caminho da Servidão, FRIEDRICH A. HAYEK, ao afirmar a incompatibilidade entre qualquer governo intervencionista, de inspiração socialista, e a liberdade individual de cada cidadão, salienta o fato de que os governos totalitários de Hitler e Mussolini surgiram sob forte inspiração socialista²⁴⁷, e que quanto mais os governos tentam levar a efeito determinado padrão de distribuição, mais terão de submeter a posição de diferentes grupos e indivíduos a seu domínio²⁴⁸.

Na esfera tributária, os libertários, defensores do livre mercado, defendem que a invasão do Estado sobre o patrimônio particular, por meio dos tributos, deve se limitar ao estritamente necessário ao desempenho das reduzidas funções próprias de um “Estado Guarda-Noturno”.

²⁴⁶FRIEDMAN, Milton. **Capitalismo e liberdade**. Disponível em (<http://www.libertarianismo.org/joomla/livros/celmf.pdf>). Acesso em 13/05/2014.

²⁴⁷ HAYEK, Friedrich. **O caminho da servidão**. Trad. Anna Maria Capovilla, José Ítalo Stelle e Liane de Moraes Ribeiro. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2007, p. 47-53 e 153.

²⁴⁸ HAYEK, Friedrich. **Direito, legislação e liberdade**: uma nova formulação dos princípios liberais de justiça e economia política. 2. v. Trad. Henry Maksoud. São Paulo: Visão, 1985, p. 87.

3.3.3 A teoria marxiana da revolução por meio da luta de classes

A doutrina marxiana revela os anseios de igualdade da classe operária do final do século XIX contra os abusos burgueses causados sobretudo durante o apogeu da Revolução Industrial. Péssimas condições de trabalho, longas jornadas de trabalho e baixos salários foram algumas das molas propulsoras da principal teoria crítica do regime de produção capitalista.

A análise política, econômica e social de KARL MARX é realizada, a todo tempo, a partir de elementos históricos, ou seja, a partir da análise da vida real da sociedade e de suas relações de produção, em contraposição à filosofia alemã de orientação hegeliana então predominante, bem como às correntes liberais apresentadas acima, que privilegiavam o idealismo puro e o pensamento abstrato dissociado da observação empírica. Para MARX, apenas a observação da realidade seria capaz de revelar-nos os fatos e as ligações porventura existentes entre política, produção e estrutura social.

Nas palavras de MARX e FRIEDRICH ENGELS, “A nenhum desses filósofos ocorreu a ideia de perguntar sobre a conexão entre a filosofia alemã e a realidade alemã, sobre a conexão de sua crítica com seu próprio meio material.”²⁴⁹ Para os mencionados autores, “...indivíduos determinados, que são ativos na produção de determinada maneira, contraem entre si estas relações sociais e políticas determinadas.”²⁵⁰

Em resumo, podemos dizer que o materialismo histórico parte da terra para o céu, ao contrário do idealismo puro, que se ampara apenas naquilo que os homens dizem, pensam, imaginam.

Não à toa, todas as críticas ao capitalismo levadas a efeito por MARX, sobretudo aquelas realizadas nas obras “O Capital”²⁵¹ e “Contribuição à Crítica da Economia Política”²⁵² partiram de observação da evolução histórica dos mais diversos

²⁴⁹ MARX, Karl; ENGELS, Friedrich. **A ideologia alemã**: crítica da mais recente filosofia alemã em seus representantes Feuerbach, B. Bauer e Stirner, e do socialismo alemão em seus diferentes profetas. Trad. Rubens Enderle, Nélio Schneider, Luciano Cavini Martorano. São Paulo: Boitempo, 2007, p. 84.

²⁵⁰ MARX, Karl; ENGELS, Friedrich. *A ideologia... op. cit.*, p. 93.

²⁵¹ MARX, Karl. **O capital**: crítica da economia política, livro primeiro : o processo de produção do capital, volume I. Trad. Reginaldo Sant’Anna. 29. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011.

²⁵² MARX, Karl. **Contribuição à crítica da economia política**. Trad. Maria Helena Barreiro Alves. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

regimes de produção, desde aqueles vigentes na Roma antiga até aqueles decorrentes das revoluções burguesas – iniciadas com a Revolução Francesa de 1789 e responsáveis pela extinção do modo de produção feudal e da estrutura social da idade média.

Para a construção de sua teoria crítica e empírica, MARX, de formação jurídica e filosófica, precisou debruçar-se sobre matéria à qual nunca esteve muito afeito: a economia. Nesse campo, produziu vasto conhecimento sobre elementos como capital, trabalho, lucro, relações de produção, jornada de trabalho, salário, acumulação de riqueza e propriedade privada.

Referidos estudos levaram MARX a concluir que:

A história de todas as sociedades que já existiram é a história de luta de classes.

Homem livre e escravo, patrício e plebeu, senhor e servo, chefe de corporação e assalariado; resumindo, opressor e oprimido estiveram em constante oposição um ao outro, mantiveram sem interrupção uma luta por vezes aberta – uma luta que todas as vezes terminou com uma transformação revolucionária ou com a ruína das classes em disputa.²⁵³

No capitalismo, a exploração do trabalho proletário pelo industrial burguês é o que marca a relação de produção. Dá-se ao trabalhador apenas o estritamente necessário para que possa continuar sendo trabalhador, o que só reforça a ideia da revolução por meio da luta de classes. A afirmação da vida do industrial burguês efetiva-se pela negação da vida do operário, vítima inafastável do regime capitalista.

É sobretudo a partir da obra de MARX que as vítimas do sistema de eticidade vigente passam a ser enxergadas efetivamente como vítimas, não como fatos naturais ou meros aspectos funcionais do regime – a exemplo dos escravos, na polis de Aristóteles, ou dos menos favorecidos economicamente, no segundo princípio de RAWLS²⁵⁴. Visualiza-se a realidade a partir do ponto de vista dos pobres, dos explorados, dos excluídos e dos desempregados.

Sobre o assunto, DUSSEL leciona que:

O sistema de eticidade (o 'bem') inverteu-se agora no mal, causando dor nas vítimas, sofrimento, infelicidade, exclusão... morte em algum nível de sua existência. A razão ético-crítica é um momento mais desenvolvido da racionalidade humana que as já analisadas; subsume a razão material (porque a supõe afirmativamente para descobrir a dignidade do sujeito e a

²⁵³ MARX, Karl; ENGELS, Friedrich. **O manifesto comunista**. Trad. Maria Lucia Como. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1998, p. 9-10.

²⁵⁴ **Uma teoria...**, *op. cit.*, p. 333.

impossibilidade da reprodução da vida da vítima), a formal (porque também a supõe no advertir a exclusão da vítima da possibilidade de argumentar em sua própria defesa) e a de factibilidade (porque interpreta as mediações factíveis do sistema de eticidade vigente como maquinações 'não-eficazes' para a vida, já que produzem em algum nível a morte das vítimas).²⁵⁵

A alteração do status quo social, com a eliminação da contradição e da exploração entre classes, jamais seria possível dentro dos limites do próprio regime, como tentam fazer crer aqueles que MARX chama ora de Socialistas Burgueses ora de Social Democratas, uma vez que, se correta a teoria marxiana, invariavelmente, o próprio Estado torna-se parte da superestrutura que resulta das relações de produção²⁵⁶, funcionando também como garantidor da referida estrutura econômica, agora baseada no capital.

Em outros termos, num regime capitalista, o Estado representa os anseios da classe dominante e trabalha para manter as relações de produção responsáveis pela sua existência; o interesse público não representa o interesse da maioria, mas dos economicamente mais fortes.

Não por outro motivo, MARX explica que a tomada do poder político por todo aquele que aspira ao domínio é um dos mais relevantes passos para a revogação de toda a estrutura social vigente, ainda que referido domínio implique extinção de todas as formas de dominação até então existentes, como aquela verificada entre burguesia e proletariado. Os trabalhadores devem, antes de tudo, conquistar o poder político para conseguir apresentar o seu interesse próprio como sendo o interesse universal.

Apenas após a constituição do proletariado como classe dominante e a destruição total das antigas relações de produção seria possível a abolição dos antagonismos entre as classes e, conseqüentemente, das classes de uma maneira geral, incluindo a do proletariado²⁵⁷. O movimento proletário seria o único movimento histórico capaz de beneficiar a imensa maioria da população.

²⁵⁵ **Ética...**, *op. cit.*, p. 303.

²⁵⁶ Nas palavras de MARX, "A conclusão geral a que cheguei e que, uma vez adquirida, serviu de fio condutor dos meus estudos, pode formular-se resumidamente assim: na produção social da sua existência, os homens estabelecem relações determinadas, necessárias, independentes da sua vontade, relações de produção que correspondem a um determinado grau de desenvolvimento das forças produtivas materiais. O conjunto destas relações de produção constitui a estrutura econômica da sociedade, a base concreta sobre a qual se eleva uma superestrutura jurídica e política e à qual correspondem determinadas formas de consciência social." (**Contribuição...**, *op. cit.*, p. 15).

²⁵⁷ MARX, Karl; ENGELS, Friedrich. **Manifesto...**, *op. cit.*, p. 27-28.

A ascensão do proletariado ao poder deve dar-se, segundo ensinamentos de MARX, por meio da aplicação de uma série de medidas indispensáveis à transformação radical do modo de produção capitalista, como: a) expropriação da propriedade latifundiária e emprego da renda da terra em proveito do Estado; b) abolição do direito de herança; c) centralização dos meios de transporte nas mãos do Estado; d) multiplicação das fábricas e dos instrumentos de produção pertencentes ao Estado e; e) instituição de impostos fortemente progressivos²⁵⁸.

3.3.4 Estado solidário e comunitarismo: oposição à visão individualista liberal e o retorno da virtude

A doutrina comunitarista ganha força no final do Século XX, sobretudo com as obras de CHARLES TAYLOR e MICHAEL J. SANDEL - inspirados, em boa medida pelo pensamento aristotélico, hegeliano e, mais recentemente, pela obra de JELLINEK -, como corrente de pensamento de oposição à filosofia individualista pregada pelo liberalismo – em qualquer de suas vertentes. Contrapõe-se aqui, assim como na doutrina de MARX, à ideia de obrigações e princípios universais de justiça, verificáveis em quaisquer circunstâncias temporais e espaciais, valorizando-se uma concepção de justiça social que leve em consideração as contingências e as peculiaridades de cada comunidade.²⁵⁹

Ao criticar o liberalismo, TAYLOR, retomando muitas das ideias de HEGEL, afirma que referida doutrina “...era utilitarista em sua visão ética, e *atomista* em sua filosofia social. Via a natureza e a sociedade como tendo importância apenas instrumental, ambas... consideradas... meios para satisfação do desejo humano...”²⁶⁰

Para os comunitaristas, a identidade de cada ser humano não pode ser dissociada de suas relações sociais e das características da comunidade em que está inserido, não sendo correta, portanto, a concepção de “autonomia” defendida por

²⁵⁸ **Manifesto...** *op. cit.*, p. 44.

²⁵⁹ GARGARELLA observa que os autores comunitaristas divergem quanto a alguns pontos de suas teorias, mas esclarece que tal fato não impede que as características gerais de seu pensamento, (crítica ao liberalismo individualista, consideração das contingências sociais para formulação de uma teoria de justiça, menor neutralidade do Estado em assuntos de ordem ética e moral etc) sejam apresentadas sem maiores problemas. (**As teorias...**, *op. cit.*, p. 138)

²⁶⁰ TAYLOR, Charles. **Hegel e a sociedade moderna**. São Paulo: Edições Loyola, 2005, p. 91.

KANT e seus seguidores.²⁶¹ O homem, por ser um ser social, não é auto suficiente fora da polis, como já ensinava ARISTÓTELES²⁶² - de quem muitas das ideias da doutrina ora estudada foram retiradas.

No comunitarismo, não mais basta ao Poder Público que assegure a todos igualdade jurídica – ou igualdade perante a lei -, gozo idêntico de direitos civis e políticos, ou mesmo participação igual nos ônus públicos, fazendo-se indispensável garantir a igualdade de todos os indivíduos nas primeiras condições da vida social.

Nas palavras de SANDEL:

Em particular, temos de estar sempre a uma certa distância de nossas circunstâncias condicionantes, ainda que reconheçamos que elas existem, mas parte de nós sempre antecede a qualquer condição. Só assim podemos ver a nós mesmos como sujeitos, bem como objetos de experiência, como agentes não apenas instrumentos de efeitos que buscamos. Liberalismo Deontológico supõe que possamos, de fato, nos entender como independentes neste sentido. Devo argumentar que não podemos, e que, na parcialidade desta auto-imagem, os limites da justiça podem ser encontrados.²⁶³

Em decorrência dessa visão mais contingencial de justiça, adquire relevância também o entendimento segundo o qual o Estado não pode permanecer totalmente neutro quando postado diante das questões de cunho moral verificáveis na sociedade. É dizer, se a justiça só existe no seio da comunidade, não pode mais prosperar a ideia de que o indivíduo é completamente livre para decidir sobre sua vida - e que ao governo cabem apenas os papéis de organizador institucional e protetor de liberdades universais. O Estado deve ser mais ativo e comprometido com planos de vida e com os valores da sociedade.

²⁶¹ Nas palavras de GARGARELLA, "...para os comunitaristas, a pergunta vital para cada pessoa não é a de quem quero ser, o que quero fazer da minha vida – uma pergunta que parece ser própria da tradição liberal, defensora da plena autonomia dos indivíduos -, mas a de quem sou, de onde venho." (**As teorias...**, *op. cit.*, p. 140).

²⁶² Na melhor forma de governo, "...é cidadão aquele que pode governar e que quer ser governado durante toda a sua vida em conformidade com a virtude." (ARISTÓTELES. **A política**. Trad. Roberto Leal Ferreira. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 168).

²⁶³ No original, em inglês, "In particular, we must stand to our circumstance Always at a certain distance, conditioned to be sure, but part of us Always antecedent to any conditions. Only in this way can we view ourselves as subjects as well as objects of experience, as agents and not just instruments of the purposes we pursue. Deontological liberalism supposes that we can, indeed must, understand ourselves as independent in this sense. I shall argue that we cannot, and that, in the partiality of this self-image, the limits of justice can be found." (SANDEL, Michael J. **Liberalism and the limits of justice**. Cambridge University Press, 1995, p. 10-11).

Enquanto a justiça liberal é meramente formal²⁶⁴, ou seja, desprovida de conteúdo, a justiça comunitarista é material, trazendo de volta ao debate as noções de virtude, bem comum e vida boa, próprias também da construção aristotélica.²⁶⁵ Assim como em ARISTÓTELES²⁶⁶, volta-se a buscar, inclusive no discurso público, o télos – ou finalidade – das práticas sociais.

TAYLOR, em clara alusão ao liberalismo, observa que “A autonomia moral foi conquistada ao preço da vacuidade”²⁶⁷.

Em razão disso, defende-se a participação do Estado até mesmo em assuntos como casamento homossexual, aborto e pesquisas com células tronco. Busca-se a justiça por meio de um amplo debate público sobre todos os assuntos.

SANDEL observa que numa sociedade em que os indivíduos não são instigados a valorizar seus laços comunitários, os mais afortunados, ou seja, aqueles agraciados pelo acaso com as qualidades naturais mais valorizadas, não terão qualquer interesse em ver o produto de seu sucesso repartido entre os menos favorecidos. Para ele, “O esvaziamento do domínio público dificulta o cultivo do hábito da solidariedade e do senso de comunidade dos quais depende a cidadania democrática.”²⁶⁸ O liberalismo, enfim, parece ignorar o fato de que quando a política vai bem, podemos conhecer um bem em comum que jamais poderíamos experimentar sozinhos.²⁶⁹

3.4 O ESTADO DEMOCRÁTICO E SOCIAL DE DIREITO INSTITUÍDO PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Os Princípios Fundamentais, constantes dos artigos 1º a 5º da Constituição Federal, revelam a opção do Constituinte originário por um modelo de Estado que se aproxima dos ideais socialistas e solidaristas, muito embora mantenha a liberdade

²⁶⁵ “O bem é o fim de toda ciência ou arte; o maior bem é o fim da política, que supera todos os outros. O bem político é a justiça, da qual é inseparável o interesse comum...”. (ARISTÓTELES. **A política...**, *op. cit.*, p. 162).

²⁶⁶Ibidem, p. 165.

²⁶⁷**Hegel e a sociedade...**, *op. cit.*, p. 101.

²⁶⁸**Justiça...**, *op. cit.*, p. 328.

²⁶⁹**Liberalism...**, *op. cit.*, p. 183.

como direito fundamental e o capitalismo como regime de produção. Também no campo dos direitos e garantias fundamentais, ao analisarmos o rol dos direitos e garantias individuais e sociais, podemos constatar a adoção de um modelo institucional que, em que pese garanta liberdades fundamentais, sobreleva a importância da coletividade em detrimento da individualidade. Por outro lado, inequivocamente, afasta-se dos preceitos das doutrinas utilitaristas e liberais libertárias.

As linhas gerais desse Estado foram traçadas ainda no início do século XX, sobretudo com o advento das Constituições Mexicana e Alemã, de 1917 e 1919, respectivamente, representativas do auge da crise do Estado Liberal e do início da preocupação burguesa com a reorganização estatal com vistas à sua preservação frente ao perigo revolucionário representado pela classe operária.

O Estado Liberal, com um mínimo de intervenção na vida das pessoas, embora tenha sido responsável por grande progresso econômico e enorme conscientização acerca da importância da liberdade humana, não conseguiu lidar de maneira exitosa com as consequências negativas dessas mesmas conquistas²⁷⁰, criando "...as condições para sua própria superação."²⁷¹ O comportamento egoísta decorrente da supervalorização das individualidades gerou, como visto, um quadro assustador de exploração da classe trabalhadora por parte dos detentores do capital, chegando os teóricos socialistas à conclusão de que a liberdade, por si só, não era suficiente para assegurar a justiça.

Era preciso, pois, reorganizar as instituições de forma que o capitalismo não sucumbisse às investidas socialistas, chegando BONAVIDES a fazer menção a um "...recuo estratégico, cujas resultantes foram as largas revisões e modificações introduzidas tanto nas órbitas formais como materiais da nova realidade constitucional."²⁷² Em outros termos, "...para sobreviver, o Estado burguês se adapta a certas condições históricas; ora recua, ora transige, ora vacila."²⁷³

²⁷⁰ Nas palavras de BONAVIDES, "O velho liberalismo, na estreiteza de sua formulação habitual, não pôde resolver o problema essencial de ordem econômica das vastas camadas proletárias da sociedade, e por isso entrou irremediavelmente em crise." (BONAVIDES, Paulo. **Do estado liberal ao estado social**. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 188).

²⁷¹ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 273.

²⁷² BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 224.

²⁷³ BONAVIDES, Paulo. **Do estado liberal...**, *op. cit.*, p. 183.

O Estado de Serviço porta-se mais ativamente do que o Estado Liberal, utilizando-se de seu poder soberano para amenizar algumas das mais nefastas consequências da desigualdade econômica. Cresce a preocupação com a igualdade material e a justiça social, bem como com o alcance de progresso em áreas outras, diversas da econômica, como educação, saúde, previdência, assistência social, lazer, condições dignas de trabalho e moradia. Somam-se nos textos constitucionais, aos chamados direitos de primeira geração (liberdade e igualdade), os direitos de segunda geração.²⁷⁴

Nas palavras de BONAVIDES:

Os direitos sociais fizeram nascer a consciência de que tão importante quanto salvaguardar o indivíduo, conforme ocorreria na concepção clássica dos direitos da liberdade, era proteger a instituição, uma realidade social muito mais rica e aberta à participação criativa e à valorização da personalidade que o quadro tradicional da solidão individualista, onde se formara o culto liberal do homem abstrato e insulado, sem a densidade dos valores existenciais, aqueles que unicamente o social proporciona em toda a plenitude.²⁷⁵

A exacerbação das funções do Estado Social, no entanto, acaba por levá-lo também ao declínio, sobretudo em razão dos problemas financeiros decorrentes desse atuar tão intenso. A solidariedade almejada passa a ser construída muito mais por obra do Poder Público do que dos próprios cidadãos, falando-se, em razão disso, em uma solidariedade vertical, ou solidariedade do Estado em relação à sociedade. Cria-se uma relação de dependência em relação ao Poder Público.²⁷⁶ Em outros termos, “Além de financeiramente inviável, o Estado Social mostrou-se sociologicamente inadequado.”²⁷⁷

Era necessário, pois, alcançar um meio termo entre o vetusto Estado Liberal e o decadente Estado de Providência, de forma a evitar que fossem perdidas todas as conquistas sociais decorrentes do advento deste último.

²⁷⁴ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 28. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 380.

²⁷⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p. 583.

²⁷⁶ TATAREN, Nayara. **O princípio da solidariedade no sistema constitucional tributário brasileiro**. 262 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado), Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2013, p. 40-41.

²⁷⁷ *Ibidem*, p. 42.

É nesse contexto que surge o Estado Democrático e Social de Direito²⁷⁸, também conhecido como Estado Subsidiário, em que ao Poder Público passa a ser conferida a missão predominante de “...coordenar decisões e ações coletivas, para que todos, entes estatais ou não estatais, se desenvolvam e atuem em sua plenitude em regime de mútuo apoio”²⁷⁹. Reduz-se, aqui, a intervenção econômica estatal, sobretudo por meio dos processos de privatizações, tudo com vistas à maior participação dos agentes da esfera privada na vida pública.

A solidariedade no Estado Democrático e Social, diferentemente do que acontece nos Estados Liberal e Social, é multidimensional, ou seja, depende da participação da sociedade civil e do Estado, numa relação de interdependência.²⁸⁰

A Constituição, ao elencar a erradicação da pobreza e da marginalização, e a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III) como objetivos da República, bem como ao incluir na relação de fundamentos republicanos a dignidade da pessoa humana, nos diz que a ideia de Estado Neutro - cujas instituições se limitam a conferir oportunidades formais de progresso aos mais necessitados - não foi abraçada.

Também foram objeto de atenção do Constituinte originário assuntos como saúde, previdência social, assistência social, educação, cultura, desporto, ciência e tecnologia, comunicação social, meio ambiente, criança, adolescente, jovem e idoso e indígenas (CF/88, Título VIII, Capítulos I a VIII). Até mesmo a ordem econômica, como veremos no momento oportuno, está repleta de dispositivos que revelam a opção por um Estado Democrático e Social intervencionista, ainda que a livre iniciativa seja um de seus fundamentos.²⁸¹

²⁷⁸ GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Processo constitucional e direitos fundamentais**. São Paulo, Editora RCS, 2005, p. 24.

²⁷⁹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. O Direito Administrativo do século XXI: um instrumento de realização da democracia substantiva. **Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, Ano 11, n. 45. Belo Horizonte: Forum, Jul/Set 2011, p. 29.

²⁸⁰ TATAREN, Nayara. **O princípio...**, *op. cit.*, p. 41 e seguintes.

²⁸¹ No mesmo sentido, TATAREN explica que “Constituindo-se como Estado Democrático de Direito, fundado não apenas nos valores clássicos da liberdade, como também no princípio basilar da dignidade da pessoa humana, a República Federativa do Brasil adota um modelo disposto a superar, em uma terceira via, as lacunas e excessos dos modelos antecessores. A opção por este modelo ressaí clara desde as primeiras linhas do texto constitucional. A principiar pelo preâmbulo, que anuncia diretivas básicas do regime constitucional e, assim, apresenta inegável eficácia integrativa e interpretativa da Constituição.” (**O princípio...**, *op. cit.*, p. 46-47).

O modelo proposto estabelece que não só o Poder Público deve contribuir para garantir o progresso social, mas toda a coletividade. Além de livre e justa, nossa Constituição almeja que a sociedade seja solidária (CF/88, art. 3º, I), ou seja, que todos colaborem de maneira desinteressada em prol do interesse coletivo²⁸².

O exercício dessa solidariedade, importante salientar, pode se dar tanto de maneira omissiva, pelo simples respeito dos cidadãos aos direitos e garantias fundamentais dos demais, como de maneira ativa, pelo cumprimento dos chamados deveres constitucionais fundamentais, como os deveres de voto, alistamento militar e defesa da pátria, educação e assistência aos filhos e pagamento de tributos.

Sobre o assunto, em arremate, vejamos o que diz NABAIS:

Por outras palavras, há que se ter em conta a concepção de homem que subjaz às actuais constituições, segundo a qual ele não é um mero indivíduo isolado ou solitário, mas sim uma pessoa solidária em termos sociais, constituindo precisamente esta referência e vinculação sociais do indivíduo – que faz deste um ser ao mesmo tempo livre e responsável – a base do entendimento da ordem constitucional assente no princípio da repartição ou da liberdade como uma ordem simultânea e necessariamente de liberdade e de responsabilidade, ou seja, uma ordem de liberdade limitada pela responsabilidade. Enfim, um sistema que confere primazia, mas não exclusividade, aos direitos em face aos deveres fundamentais ou, socorrendo-nos de K. STERN, um sistema em que os direitos fundamentais constituem a essência da liberdade e os deveres fundamentais o seu correctivo.²⁸³

É sobre o dever fundamental de pagar tributos como importante instrumento de justiça social e fiscal que iremos discorrer adiante.

3.5 JUSTIÇA FISCAL E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

Também na esfera tributária, como não poderia deixar de ser, revela-se a escolha de um modelo de justiça distributiva, equânime e solidária, consentâneo com os objetivos e fundamentos da República Federativa do Brasil.

²⁸² Para FRANCESCO MOSCHETTI, são elementos constitutivos do dever de solidariedade constitucional, positivado no art. 2º da Constituição Italiana: a) o sacrifício de um interesse individual; b) a ausência -ou acidentalidade - de uma contraprestação direta; c) finalidade compatível com o interesse coletivo (MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Trad. Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vazques. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 117).

²⁸³ **O dever...**, *op. cit.*, p. 31.

Falamos em justiça fiscal para nos referirmos a um sistema normativo equilibrado, que proteja o cidadão contribuinte contra abusos e arbitrariedades cometidas não só pelo Fisco, mas também pelos demais contribuintes. Nas palavras de TIPKE e YAMASHITA, “A justiça fiscal é o valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade dos contribuintes.”²⁸⁴

A positivação da justiça fiscal na Constituição de 1988 opera-se, sobretudo, pela inclusão no Texto Supremo das limitações constitucionais ao poder de tributar, como aquelas que estabelecem os princípios constitucionais tributários e as imunidades tributárias, estudados no capítulo anterior como garantias do contribuinte contra abusos estatais.

A outra face da justiça fiscal envolve a necessidade inarredável de adimplemento tributário por aqueles que possuam capacidade para tanto. A capacidade contributiva, em verdade, é o princípio ordenador do sistema tributário, e como tal, fundamenta o dever dos mais ricos colaborarem para o progresso das camadas menos favorecidas da sociedade.

Ao dissertar sobre a capacidade contributiva, positivada no art. 53 da Constituição Italiana²⁸⁵, MOSCHETTI explica que seu conteúdo material decorre da norma constante do art. 2º da mesma *Lex Mater*²⁸⁶, cuja redação entendemos importante transcrever:

A República reconhece e garante os direitos invioláveis do homem, quer como ser individual, quer nas formações sociais onde se desenvolve a sua personalidade, e requer o cumprimento dos deveres inderrogáveis de solidariedade política, econômica e social.²⁸⁷

O raciocínio, a nosso entender, aplica-se também ao ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista a opção do Constituinte originário de incluir a construção de

²⁸⁴ **Justiça fiscal...**, *op. cit.*, p. 18.

²⁸⁵ “Art. 53. Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.”

²⁸⁶ **El principio...**, *op. cit.*, p. 109.

²⁸⁷ No original: “Art. 2º. La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale.”

uma sociedade livre, justa e solidária como um dos princípios fundamentais republicanos.

O dever de pagar tributos, assim como todo e qualquer dever fundamental constitucional, deve ser encarado como “...expressão imediata ou directa de valores e interesses comunitários diferentes e contrapostos aos valores e interesses individuais consubstanciados na figura dos direitos fundamentais.”²⁸⁸ Isso não impede, por mais paradoxal que pareça, que integre a grande matéria dos direitos fundamentais, haja vista que, representando eles a atuação dos titulares dos direitos fundamentais com vistas à consecução do bem comum, apresentam-se, de certa forma, como “...um conceito correlativo, contraste, delimitador do conceito de direitos fundamentais.”²⁸⁹

A positivação dos deveres fundamentais, demais disso, confere maior segurança e estabilidade à vida das pessoas, na medida em que as protege contra eventuais alegações estatais de uma possível “...cláusula geral de deverosidade social”²⁹⁰. É dizer, como o próprio ordenamento jurídico prevê de que forma as pessoas devem exercer sua solidariedade, não é dado aos governantes exigir algo além daquilo que prevê a lei.

O que não se admite de forma alguma é a existência de um direito fundamental de não pagar impostos, “...como o radicalismo das reivindicações de algumas organizações de contribuintes ou a postura teórica de alguns jusfiscalistas mais inebriados pelo liberalismo econômico... parecem dar a entender.”²⁹¹ Assim, mesmo nos casos em que os serviços indispensáveis ao bom funcionamento de um Estado Social não sejam prestados a contento, não remanesce ao detentor de capacidade contributiva a oportunidade de não pagar seus tributos como manda a lei, cabendo-lhe, isso sim, exigir a correta atuação estatal pelas vias estabelecidas no ordenamento.

Como os serviços públicos não podem deixar de ser prestados, a tendência é que nos casos de inadimplência daqueles que deveriam pagar seus impostos o Estado venha a estreitar ainda mais os laços sobre os demais contribuintes –

²⁸⁸ NABAIS, José Casalta. **O dever...**, *op. cit.*, p. 37-38.

²⁸⁹ *Ibidem*, p. 38.

²⁹⁰ NABAIS, Casalta. **O dever...**, *op. cit.*, p. 38.

²⁹¹ *Ibidem*, p. 186.

adimplentes -, causando violações às limitações constitucionais ao poder de tributar e, conseqüentemente, desequilíbrio no sistema.

Assim, para que exista justiça fiscal, na faceta em que se insere o dever fundamental de pagar tributos, faz-se indispensável que a Administração Pública seja dotada de instrumentos eficientes de fiscalização e arrecadação, nos casos em que o dever não seja cumprido espontaneamente. Não à toa, SALDANHA SANCHES ensina que “...as garantias dos contribuintes devem coexistir com poderes administrativos que tornem possível um efectivo controlo fiscal, condição de justiça na aplicação das leis fiscais.”²⁹²

O cumprimento forçado da obrigação fiscal demanda da Administração Fazendária atuação efetiva em dois momentos distintos, quais sejam, o do acertamento da relação jurídica e o da cobrança do tributo já inscrito em dívida ativa.

Pode ocorrer, no entanto, de o dever fundamental de pagar tributos não ser cumprido mesmo depois de devidamente certificado pela Administração, quando então serão necessários mecanismos legais eficazes de cobrança do passivo tributário já acertado. Ganha relevância, aqui, o tema dos meios alternativos de cobrança de tributos.

Cobrar tributos com eficiência e respeito aos direitos do contribuinte é um desafio que se põe ao legislador e sobre o qual pretendemos nos debruçar.

²⁹²**Justiça Fiscal.** Lisboa: Fundação Francisco Manoel dos Santos, 2010, p. 46-47.

4 OS MÉTODOS CONVENCIONAIS DE COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA E AS SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS

4.1 INTRODUÇÃO

Conforme exposto no capítulo anterior, o Sistema Constitucional Tributário não alcança o equilíbrio almejado pelo constituinte originário caso o ordenamento jurídico limite-se a impossibilitar o Fisco de, quando de sua atividade de arrecadação e cobrança, abusar das prerrogativas dos contribuintes. É indispensável ao alcance dos objetivos de um Estado Social de Direito que os detentores de capacidade contributiva efetivamente paguem, espontânea ou forçadamente, a exação fixada em lei.

Ao estudioso do direito tributário, portanto, compete não apenas analisar as normas integrantes do chamado Estatuto do Contribuinte, mas também os instrumentos jurídicos de efetivação da tributação.

Por “efetivação da tributação” queremos nos referir tanto aos instrumentos de acertamento da relação jurídica tributária, por meio dos quais a Fazenda Pública irá, em concreto, identificar todos os elementos da regra matriz de incidência tributária, como aos instrumentos de cobrança da dívida ativa já acertada e inscrita, por meios dos quais o Fisco irá, amparado em seu poder de império, compelir os sujeitos passivos recalcitrantes a pagarem aquilo que devem aos cofres públicos.

Com o presente trabalho, pretendemos discorrer sobre a validade da instituição de meios alternativos de cobrança de tributos.

Para entendermos, contudo, por qual motivo se faz tão importante que novos mecanismos de cobrança sejam instituídos, faz-se indispensável, em primeiro lugar, até mesmo por uma questão lógica, uma exposição acerca dos métodos convencionais de cobrança, bem como dos resultados por eles alcançados pela Administração Fazendária.

Apenas então, cientes da ineficiência da execução fiscal e da ação cautelar fiscal para recuperação do passivo tributário do Estado, poderemos ingressar no estudo dos novos mecanismos de cobrança.

4.2 A EXECUÇÃO FISCAL DA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA

4.2.1 Noções gerais

A Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980 (Lei de Execução Fiscal – LEF) dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública de União, Estados, Distrito Federal, Municípios e respectivas autarquias (LEF, art. 1º, *caput*).

Trata-se a execução fiscal, nas palavras de HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, de “...espécie de processo de execução por quantia certa, fundado em título extrajudicial, através do qual se busca a prestação da tutela jurisdicional executiva.”²⁹³ Sobre o referido rito executivo, no mesmo sentido, JOSÉ PACHECO DA SILVA afirma tratar-se de “...execução singular por quantia certa, com base em título executivo extrajudicial, constituído pela certidão de dívida ativa regularmente inscrita, de caráter expropriatório, que se realiza no interesse da Fazenda Pública”²⁹⁴.

O processo de execução fiscal terá início após o encerramento do processo administrativo de acerto da relação jurídica tributária e a inscrição do valor apurado na repartição administrativa competente, sempre que o sujeito passivo da exação recusar-se a pagar espontaneamente o valor objeto do lançamento dentro do prazo fixado em lei ou na própria decisão do processo administrativo de apuração.²⁹⁵

As especificidades procedimentais da execução fiscal, em relação ao processo de execução por quantia certa de título extrajudicial discriminado no Código de Processo Civil, devem-se sobremaneira às peculiaridades da relação jurídica - verificada entre o Fisco e o contribuinte - subjacente à execução²⁹⁶, muito embora, importante salientar, por expressa previsão legal, apliquem-se subsidiariamente ao referido rito as disposições do CPC (LEF, art. 1º, *caput*).

²⁹³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 224.

²⁹⁴ PACHECO, José da Silva. **Comentários à lei de execução fiscal**: lei n. 6.830 de 22-9-1980. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 10.

²⁹⁵ CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo tributário**: teoria e prática. 3. Ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2002, p. 454.

²⁹⁶ BUENO, Cássio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil**: teoria geral do direito processual civil, vol.1. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 68.

Dentre as principais inovações da Lei de Execução Fiscal em relação ao regramento processual ordinário, destacamos: a) a faculdade da Fazenda Pública constituir, em documento único, a petição inicial e a certidão de dívida ativa (LEF, art. 6º, §2º); b) os prazos de 30 (trinta) dias para apresentação de embargos à execução fiscal e impugnação aos embargos (LEF, art. 16); c) a necessidade de intimação pessoal do representante judicial da Fazenda Pública para quaisquer atos do processo (LEF, art. 25, *caput*); d) a obrigatoriedade de realização dos depósitos judiciais na Caixa Econômica ou no banco oficial do Poder Público autor (LEF, art. 32); e) a realização de garantia do juízo como requisito obrigatório ao conhecimento dos embargos à execução (LEF, art. 16, §1º); f) a previsão do recurso de embargos infringentes em execução fiscal, cabível contra as sentenças de primeira instância proferidas em execuções de valor igual ou inferior a 50 (cinquenta) Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional – ORTN (LEF, art. 34, *caput*)²⁹⁷.

A Certidão de Dívida Ativa, título executivo que aparelha a execução fiscal, conterá todos os elementos do termo de inscrição da dívida ativa, elencados no art.202 do CTN, como o nome do devedor, a quantia devida, a maneira de calcular os juros de mora, a data da inscrição e, sendo o caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito. Além disso, por força de lei, a dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída (CTN, art. 204).

O procedimento discriminado nos mais de 40 (quarenta) artigos da lei de execução fiscal serve à cobrança não apenas da dívida ativa tributária, mas também da dívida ativa não tributária, a exemplo daquela decorrente do inadimplemento espontâneo de multas aplicadas pelos órgãos estatais de proteção do meio ambiente. É dizer: determinado Estado da Federação deverá valer-se do rito executivo fiscal tanto no caso de inadimplemento de obrigação tributária relacionada ao imposto sobre a propriedade de veículo automotor quanto nas situações em que o administrado recusar-se a pagar espontaneamente multa de natureza ambiental.

Neste trabalho, como já dito, concentraremos esforços na satisfação da dívida ativa de natureza tributária.

Em linhas gerais, espera-se que a satisfação da dívida ativa fazendária, caso não possa se dar de maneira espontânea, dê-se por meio da expropriação forçada do

²⁹⁷ PACHECO, José da Silva. **Comentários...**, *op. cit.*, p. 27 e seguintes.

patrimônio do devedor²⁹⁸, até o limite do montante devido, como determina a legislação processual civil pátria (art. 591 do CPC²⁹⁹), não sendo mais admitidas quaisquer hipóteses de responsabilização pessoal do devedor, como a prisão por dívida e a aplicação de castigos, tão comuns na tradição romana e germânica³⁰⁰. A expropriação do patrimônio do devedor por meio da execução fiscal é decorrência lógica da cláusula geral de responsabilidade patrimonial, uma das mais relevantes garantias do crédito tributário.

Mediante a execução fiscal, “...não se busca o acertamento da relação conflituosa, mas sim a satisfação do direito já acertado e não adimplido, representado pelo título executivo que é a Certidão de Dívida Ativa”³⁰¹, razão pela qual se costuma afirmar que a execução fiscal não é o local adequado para as discussões de natureza meritória.

Nesse sentido, LEANDRO PAULSEN, RENÉ BERGMANN ÁVILA e INGRID SCHRODER SLIWKA explicam que:

Ao referir “cobrança judicial” não se refere à ação de cobrança, como ação de conhecimento que busque a formação de um título executivo judicial consubstanciado em sentença condenatória. Diferentemente, prevê a constituição, pela própria Fazenda Pública, de um título executivo extrajudicial com suporte no qual venha, então, deduzir pretensão de cobrança – no sentido de buscar a satisfação compulsória – do montante a ela devido, ou seja, de execução.³⁰²

Assim como ocorre na execução fundada em título extrajudicial regida pelo CPC, na execução fiscal, o devedor não é citado para apresentar contestação, mas para pagar a dívida ou garantir o juízo, devendo as discussões sobre a dívida serem realizadas por meio do ajuizamento de ação própria (embargos à execução fiscal, ação declaratória, ação anulatória, mandado de segurança etc), ressalvada a

²⁹⁸ Nos moldes legais, “A execução fiscal poderá ser promovida contra: I) o devedor; II) o fiador, III) o espólio, IV) a massa, V) o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; VI) os sucessores a qualquer título”. (LEF, art. 4º).

²⁹⁹ “Art. 591. O devedor responde, para o cumprimento de suas obrigações, com todos os seus bens presentes e futuros, salvo as restrições estabelecidas em lei.”

³⁰⁰ ASSIS, Araken de. **Manual de execução**. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 226.

³⁰¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 224.

³⁰² PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 173.

discussão de determinadas matérias por meio do incidente de exceção de pré-executividade, a ser mais detidamente analisado em tópico próprio.

4.2.2 O procedimento executivo: petição inicial, citação e penhora

A petição inicial da execução fiscal, que será instruída com a Certidão de Dívida Ativa, indicará apenas o Juiz a quem é dirigida, o pedido e o requerimento para a citação (LEF, art. 6º, I, II e III), esclarecendo a Lei de Execução Fiscal que a produção de provas pela Fazenda Pública independe de requerimento específico na peça exordial (LEF, art. 6º, §3º), bem como que o valor da causa será o da dívida constante da certidão, com os encargos legais (LEF, art. 6º, §4º).

Conforme exposto, ao contrário do que ocorre nos processos de conhecimento regidos pelo CPC, o executado não é citado para apresentar defesa, mas para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida ou garantir a execução (LEF, art. 8º), prescrevendo a lei, inclusive, uma ordem de bens passíveis de penhora, formulada com base no grau de liquidez dos referidos bens (LEF, art. 11).

Nos moldes da Lei de Execução Fiscal, a citação dar-se-á, sucessivamente, por carta, com aviso de recebimento (LEF, art. 8º, I), por oficial de justiça (LEF, art. 8º, III) e, em último caso, por meio editalício (LEF, art. 8º, III). O edital de citação, importante salientar, será afixado na sede do Juízo, publicado uma só vez no órgão oficial, gratuitamente, como expediente judiciário, com o prazo de 30 (trinta) dias, e conterà, apenas, a indicação da exequente, o nome do devedor e dos co-responsáveis, a quantia devida, a natureza da dívida, a data e o número da inscrição no Registro da Dívida Ativa, o prazo e o endereço da sede do Juízo (LEF, art. 8º, IV).

A garantia da execução, que deve abranger o valor da dívida, juros, multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa (LEF, art. 9º, *caput*), poderá ser realizada pelo executado mediante depósito em dinheiro, à ordem do Juízo, em estabelecimento oficial de crédito (LEF, art. 9º, I), oferecimento de fiança bancária ou seguro garantia (LEF, art. 9º, II), nomeação de bens próprios à penhora, observada a ordem legalmente estabelecida (LEF, art. 9º, III), ou indicação à penhora de bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública (LEF, art. 9º, IV).

Caso o executado não realize o pagamento da dívida, nem garanta a execução, a Fazenda Pública poderá requerer que a penhora recaia sobre qualquer

dos seus bens, à exceção daqueles que a lei declare absolutamente impenhoráveis (LEF, art. 10), como os livros, as máquinas, as ferramentas, os utensílios, os instrumentos ou outros bens móveis necessários ou úteis ao exercício de qualquer profissão (CPC, art. 649, V), o seguro de vida (CPC, art. 649, VI) e a pequena propriedade rural, assim definida em lei, desde que trabalhada pela família (CPC, art. 649, VIII).

Os bens oferecidos à penhora pelo sujeito passivo da execução – ou por terceiro, com a anuência deste - ou constritos por determinação judicial deverão ser levados a leilão público (LEF, art. 23), não se admitindo a alienação por iniciativa particular³⁰³. Nos termos legais, a arrematação será precedida de edital, afixado no local de costume, na sede do Juízo, e publicado em resumo, uma só vez, gratuitamente, como expediente judiciário, no órgão oficial (LEF, art. 22).

Estabelece ainda o diploma legal em comento que, em qualquer fase do processo, será deferido pelo Juiz tanto o pedido do executado de substituição da penhora por depósito em dinheiro ou fiança bancária quanto o requerimento da Fazenda Pública de substituição dos bens penhorados por outros, independentemente da ordem enumerada no artigo 11, bem como o reforço da penhora insuficiente (LEF, art. 15, incisos I e II).

4.2.3 O contraditório na execução fiscal

Conforme exposto anteriormente, o exercício do contraditório, no corpo do processo executivo fiscal, dar-se-á exclusivamente por meio da exceção de pré-executividade, incidente processual por meio do qual o devedor leva à apreciação do juízo matérias cognoscíveis de ofício e que não demandem dilação probatória extradocumental³⁰⁴. Dentre as matérias passíveis de serem conhecidas por meio de exceção de pré-executividade, destacamos os pressupostos processuais, as condições da ação, as nulidades absolutas e a prescrição³⁰⁵.

³⁰³ DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo José Carneiro da; BRAGA, Paulo Sarno; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de direito processual civil – execução**: volume 5. Salvador: JusPodivm, 2009, p. 755.

³⁰⁴ ASSIS, Araken de. **Manual...**, *op. cit.*, p. 1223 e ss.

³⁰⁵ Nesse sentido, confira-se: ÁLVARES, Manoel. A garantia da execução e o devido processo legal. Exceção de pré-executividade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Problemas de processo judicial tributário**. 2. Vol. São Paulo: Dialética, 1998, p. 190-191; PACHECO, José da Silva. **Comentários...**, *op. cit.*, p. 242-243.

A exceção de pré-executividade revela-se extremamente útil, na medida em que dispensa a prévia garantia do juízo e pode ser apresentada a qualquer tempo, independentemente de prazo, ao contrário do que ocorre com os embargos à execução fiscal, já tendo seu cabimento, nos processos executivos fiscais, sido reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça, inclusive por meio de enunciado de súmula³⁰⁶.

Embora a jurisprudência reconheça a importância do incidente de exceção de pré-executividade, em regra, toda a matéria de defesa relacionada à dívida é veiculada pelo executado por meio do ajuizamento da ação incidente de embargos à execução fiscal (LEF, art. 16). Aqui, o sujeito passivo da exceção poderá não só impugnar o mérito da exceção, como também arguir questões de natureza processual, como ausência de legitimidade passiva, incompetência absoluta do juízo e falta de interesse de agir. Como bem leciona JAMES MARINS, "...a única forma de se exercitar uma substancial defesa na execução fiscal se dá por meio da oposição de embargos, que permitem ampla discussão."³⁰⁷

O executado terá o prazo de 30 (trinta) dias, contados da intimação da penhora, do depósito ou da juntada da fiança bancária, para apresentar os embargos à execução fiscal (LEF, art. 16, I, II e III), oportunidade em que, além de alegar toda a matéria útil à defesa, deverá também requerer provas e juntar aos autos os documentos e o rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite (LEF, art. 16, §2º), deixando claro a Lei de Execução Fiscal que a garantia do juízo é condição indispensável ao conhecimento dos referidos embargos (LEF, art. 16, §1º)³⁰⁸, ao contrário do que acontece nos embargos do executado, regidos pelo Código de Processo Civil³⁰⁹.

³⁰⁶ "SÚMULA 393 DO STJ: EXECUÇÃO FISCAL. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. HIPÓTESES DE CABIMENTO. LEI 6.830/80. CPC, ART. 543-C. A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória." Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 20/12/2014.

³⁰⁷ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 832.

³⁰⁸ Em sentido contrário, entendendo desnecessária a prévia garantia do juízo para fins de conhecimento dos embargos à execução fiscal, confira-se: CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2011, p. 425.

³⁰⁹ "Art. 736. O executado, independentemente de penhora, depósito ou caução, poderá opor-se à execução por meio de embargos."

O prazo da Fazenda Pública para apresentar impugnação aos embargos será também de trinta dias (LEF, art. 17, caput).

O recebimento dos embargos, em regra, segundo jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça³¹⁰, não suspende automaticamente o curso do processo executivo fiscal a que está vinculado, fazendo-se necessário que o embargante, ao requerer o efeito suspensivo, comprove o preenchimento dos requisitos constantes do art. 739-A, §1º, do Código de Processo Civil³¹¹, quais sejam, garantia suficiente do juízo, relevância da fundamentação e risco de grave dano de difícil ou incerta reparação³¹².

Após o oferecimento da impugnação pela Fazenda Pública, os embargos à execução fiscal seguirão o rito ordinário do Código de Processo Civil (arts. 282 e seguintes), abrindo-se ao executado, caso presentes os requisitos legais, a oportunidade de réplica.

A produção probatória, por sua vez, será ampla, não havendo que se falar em quaisquer hipóteses específicas de restrições, admitindo-se até mesmo a produção de prova pericial nos casos de maior complexidade³¹³.

A sentença que julgar a ação de embargos à execução fiscal decidirá pela subsistência ou não da cobrança levada a efeito pela Fazenda Pública e estará sujeita à remessa necessária, em sendo vencida a Fazenda Pública.

Além do manejo da exceção de pré-executividade e dos embargos à execução fiscal, poderá o executado, com vistas à impugnação da dívida objeto de execução, caso assim prefira, lançar mão de qualquer dos demais instrumentos processuais existentes no ordenamento jurídico pátrio. Nesse sentido, a própria Lei de Execução Fiscal esclarece que a discussão da Dívida Ativa da Fazenda Pública

³¹⁰ Nesse sentido, confira-se: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp 1272827/PE, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 31-05-2013. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 23/06/2014.

³¹¹ “Art. 739-A. Os embargos do executado não terão efeito suspensivo.

§ 1º O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando, sendo relevantes seus fundamentos, o prosseguimento da execução manifestamente possa causar ao executado grave dano de difícil ou incerta reparação, e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes.”

³¹² Em sentido contrário: MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 151 e seguintes.

³¹³ PACHECO, José da Silva. **Comentários...**, *op. cit.*, p. 236.

pode-se dar também pela via do mandado de segurança, da ação de repetição de indébito ou da ação anulatória do ato declarativo da dívida (LEF, art. 38, *caput*)³¹⁴.

4.2.4 A extinção da execução fiscal: expropriação patrimonial, pagamento ou declaração da inexistência da dívida

A Lei de Execução Fiscal, autoriza a Fazenda Pública a adjudicar os bens penhorados, o que poderá se dar (a) antes do leilão, pelo preço da avaliação, se a execução não for embargada ou se rejeitados os embargos, ou (b) findo o leilão, se não houver licitante, pelo preço da avaliação, e havendo licitantes, com preferência, em igualdade de condições com a melhor oferta, no prazo de 30 (trinta) dias (LEF, art. 24).

O produto da alienação dos bens levados a leilão, em não sendo o caso de adjudicação pela Fazenda Pública, será depositado em juízo e, após o trânsito em julgado de eventual processo de embargos à execução fiscal, com decisão favorável ao embargado, utilizado para pagamento da dívida (LEF, art. 32).

A execução fiscal não será extinta apenas por meio do pagamento ou da conversão do depósito em renda, mas sempre que verificada, no mundo fático, qualquer das hipóteses de extinção do crédito tributário enumeradas no Código Tributário Nacional, dentre as quais destacamos a prescrição, a decadência e as decisões judiciais favoráveis ao contribuinte, como aquelas proferidas nas ações anulatórias, nos embargos à execução fiscal e nos mandados de segurança.

Por fim, admite-se a extinção da execução fiscal, sem resolução do mérito, quando verificadas algumas das situações descritas no art. 267 do CPC, como a falta das condições da ação e dos pressupostos processuais.

³¹⁴ De maneira perspicaz, MARIA HELENA RAU DE SOUZA esclarece que o rol de ações do art. 38 da LEF não é exaustivo. Nas suas palavras, “ao estatuir que ‘a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito’, não seleciona os remédios processuais cabíveis, os quais decorrem, em última análise, da adequação da natureza da pretensão deduzida em juízo e do pedido formulado aos modelos oferecidos pelo direito processual. Assim, revela-se inadmissível, em face da ordem constitucional vigente, restringir a discussão judicial da dívida ativa”. (SOUZA, Maria Helena Rau de. Execução fiscal: doutrina e jurisprudência. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord). **Execução Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 511).

4.3 A AÇÃO CAUTELAR FISCAL

4.3.1 Noções gerais

A lei n. 8.397, de 06 de janeiro de 1992, prevê rito específico para o acautelamento dos créditos da Fazenda Pública, sejam eles tributários ou não tributários. Trata-se a medida cautelar fiscal, portanto, de instrumento hábil a assegurar a utilidade e o resultado prático dos processos de execução fiscal e embargos à execução fiscal³¹⁵.

Não por outro motivo, MARINS classifica a “ação cautelar fiscal” como ação exacional própria, ou seja, ajuizada pela Fazenda Pública com vistas à cobrança de tributos (exacional) e processada mediante rito específico (própria)³¹⁶.

Sobre a importância e a natureza do instituto ora em estudo, vejamos o que diz CARLOS HENRIQUE ABRAÃO:

Inconteste se afigura a natureza peculiar da medida cautelar fiscal, provisória ou incidental, com parâmetro incomum e bastante específico, centrado nas determinantes de resguardo e segurança da eficácia da tutela jurisdicional, sucedendo um balizamento completamente próprio no interesse da Fazenda Pública, a fim de que os atos processuais da etapa principal tenham significado real de conseguir executar os bens do devedor na satisfação do crédito tributário.³¹⁷

Aplicam-se à tutela cautelar fiscal todas as lições referentes à teoria geral da tutela cautelar, constante dos artigos 796 e seguintes do Código de Processo Civil, respeitadas, obviamente, as peculiaridades relacionadas (a) ao procedimento específico previsto na Lei n. 8.397/92 – adequado a outras técnicas assecuratórias - e (b) à natureza do direito material discutido no “processo principal” (existência ou inexistência do crédito tributário).

³¹⁵ MACHADO SEGUNDO, ao discorrer sobre a medida cautelar fiscal, não faz menção à garantia do resultado prático dos embargos à execução fiscal. Nas suas palavras, trata-se de “...processo de natureza cautelar, utilizado pela Fazenda para ver assegurado o adimplemento de crédito tributário lançado, ou a efetividade da execução desse mesmo crédito, tornando indisponíveis os bens do sujeito passivo, de sorte a que este não possa utilizar de meios sub-receptícios para não adimplir o crédito da Fazenda Pública (pondo seus bens em nome de terceiros, contraindo dívidas fictícias etc.)” (**Processo...**, *op. cit.*, p. 311).

³¹⁶ **Direito processual...**, *op. cit.*, p. 626.

³¹⁷ ABRAÃO, Carlos Henrique. **Da ação cautelar fiscal**. São Paulo: Livraria e Editora Universitária de Direito, 1992, p. 4.

A lei autoriza o ajuizamento de pedido cautelar fiscal concomitantemente ao processo executivo fiscal (ação cautelar fiscal incidental) ou antes de seu aforamento (ação cautelar fiscal preparatória), contanto que o crédito tributário já esteja constituído (Lei n. 8.397/92, art. 1º)³¹⁸, chegando o Superior Tribunal de Justiça a admitir que, por meio de uma única ação cautelar fiscal, a Fazenda garanta a efetividade de diversos processos executivos fiscais, ainda que ajuizados em juízos distintos³¹⁹.

4.3.2 Aspectos procedimentais

Nos termos da Lei n. 8.397/92, a medida cautelar fiscal deve ser requerida ao juiz competente para o julgamento da execução judicial da dívida ativa (Lei n. 8.397/92, art. 5º).

Na petição inicial, além dos requisitos constantes dos artigos 282 e 283 do Código de Processo Civil, o demandante deverá demonstrar – documentalmente – (a) alguma das hipóteses listadas no art. 2º da referida Lei n. 8.397/92, relacionadas ao perigo da demora, bem como (b) a prova literal da constituição do crédito (Lei n. 8.397/92, art. 3º, I e II).

³¹⁸ O requerimento de medida cautelar fiscal poderá ser levado a efeito antes mesmo da constituição definitiva do crédito tributário, nas hipóteses expressamente arroladas em lei (Lei n. 8.392/97, art. 1º, parágrafo único).

³¹⁹ Para que não restem dúvidas acerca do exposto, confira-se trecho da ementa do Recurso Especial n. 1190274, da relatoria do Ministro Benedito Gonçalves: "(...) É possível o ajuizamento de uma única medida cautelar fiscal para também assegurar créditos tributários cobrados em outras execuções fiscais distribuídas em juízos distintos. Isso porque a medida cautelar fiscal, como cedoço, tem por escopo assegurar a utilidade do processo executivo mediante a decretação da indisponibilidade de bens dos requeridos. A efetividade dessa medida, por óbvio, exige rápida resposta do Poder Judiciário, sob pena de imprestabilidade do provimento almejado. (...) Assim, se o fisco consegue demonstrar perante qualquer um dos juízos que processam tais feitos executivos a satisfação dos requisitos exigidos pelo art. 3º da Lei 8.397/92, quais sejam, prova documental da constituição dos créditos tributários cobrados em todas as execuções e da concretização de uma das situações previstas no artigo 2º, tendentes a dificultar ou impedir a satisfação do crédito, pode o magistrado, pelo poder geral de cautela que lhe é conferido pelo art. 798 do CPC, com o escopo de evitar dano à Fazenda Pública, estender essa garantia à totalidade dos créditos tributários que lhe foram demonstrados, ainda que cobrados perante outro juízo. Pensar diferente, indubitavelmente, atentaria contra a efetividade da medida, pois a pretendida multiplicidade de cautelares possibilitaria aos envolvidos a dispersão do patrimônio. (...)." (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp 1190274, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 26-08-2011. Disponível em <www.stj.jus.br>. Acesso em 25/06/2014).

Os autos da cautelar fiscal deverão ser apensados aos do processo de execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública (Lei n. 8.397/92, art. 14).

O demandado, por sua vez, será citado para, no prazo de quinze dias, contestar o pedido, indicando as provas que pretenda produzir, aplicando-se a ele os efeitos da revelia caso não seja apresentada a defesa. Muito embora não haja previsão expressa, admite-se a abertura de prazo para oferecimento de réplica, caso o demandado alegue alguma das matérias discriminadas no art. 301 do CPC. Além disso, há previsão legal expressa de realização de audiência de instrução e julgamento caso esta se faça necessária (Lei n. 8.397/92, art. 9º, parágrafo único).

Será ré da ação cautelar fiscal a pessoa jurídica cujo débito - tributário ou não tributário - esteja constituído, dispondo a lei que a indisponibilidade de bens poderá recair, excepcionalmente, sobre os bens do acionista controlador, bem como sobre os bens dos que em razão do contrato social ou estatuto tenham poderes para fazer a empresa cumprir suas obrigações fiscais ao tempo (a) do fato gerador, nos casos de lançamento de ofício, e (b) do inadimplemento da obrigação fiscal, nos demais casos (Lei n. 8.397/92, art. 4º, §1º).

Nos termos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, no entanto, o sócio administrador só poderá integrar o polo passivo da demanda nas hipóteses elencadas no art. 135 do Código Tributário Nacional, ou seja, em caso de obrigações tributárias resultantes de atos - dos mandatários e dos gestores - praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto³²⁰.

A Fazenda Pública interessada, no caso de medida cautelar preparatória anterior à constituição definitiva do crédito tributário, deverá propor a execução fiscal principal no prazo de 60 (sessenta dias), contados da data em que a exigência se tornar irrecorrível na esfera administrativa (Lei n. 8.397/92, art. 11). Nesse caso, a cautelar fiscal manterá sua eficácia não só durante o lapso temporal mencionado, mas durante todo o andamento do processo executivo fiscal principal (Lei n. 8.397/92, art. 12).

Além da hipótese mencionada acima, nos termos legais, cessa a eficácia da medida cautelar fiscal: a) se, por culpa do demandante, não for cumprida em trinta

³²⁰ Dentre outros, confira-se: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp 1141977, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 04-10-2010. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 30/06/2014.

dias; b) se for julgada extinta a execução fiscal e; c) se o demandado levar a efeito a quitação do débito que está sendo executado (Lei n. 8.397/92, art. 13, II, III e IV).

Sobre o procedimento, mencionemos, por fim, que o indeferimento da medida não obsta a que o demandante ajuíze a execução fiscal, nem influi no julgamento desta, salvo se o Juiz, no procedimento cautelar fiscal, acolher alegação de pagamento, de compensação, de transação, de remissão, de prescrição ou decadência, de conversão do depósito em renda, ou qualquer outra modalidade de extinção da pretensão deduzida (Lei n. 8.397/92, art. 15).

4.3.3 Mérito e técnica de efetivação da tutela cautelar fiscal

O mérito de toda e qualquer tutela de natureza cautelar é integrado pela conjugação dos elementos fumaça do bom direito e perigo da demora; na tutela cautelar fiscal, não poderia ser diferente.³²¹

O *fumus boni iuris*, aqui, está relacionado à pretensão veiculada no processo executivo fiscal principal. Mais precisamente, para que este requisito seja cumprido, basta a constituição do crédito – tributário ou não tributário – a ser executado, uma vez que a dívida regularmente inscrita, nos moldes do art. 204 do Código Tributário Nacional, goza de presunção – relativa – de liquidez e certeza e tem o efeito de prova pré-constituída. Não por outro motivo, a Lei n. 8.397/92 estabelece que a prova literal da constituição do crédito fiscal é essencial à concessão da medida cautelar fiscal (art. 3º, I).

Importantíssimo salientar, conforme entendimento dominante no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, que para o deferimento da cautelar fiscal não é necessária a constituição definitiva do crédito tributário, falando a legislação apenas em constituição regular do crédito. Nesse sentido, ter-se-á como constituído o crédito

³²¹ Importante observar que o fato de a *cognição ser sumária* não significa que não exista decisão meritória no âmbito dos processos que veiculem pedidos cautelares. Há mérito no processo cautelar. O que não existe, como ensina BUENO, “é cognição suficiente para que as decisões neles proferidas estabilizem-se...; não a inexistência de um julgamento significativo do acolhimento ou da rejeição de um pedido de prestação da tutela jurisdicional.” (BUENO, Cássio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil, vol. 04**: tutela antecipada, tutela cautelar, procedimentos cautelares específicos. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 175).

desde o momento da comunicação ao sujeito passivo do início do processo de lançamento ou mesmo da lavratura do auto de infração.³²²

Sobre o assunto, assim leciona JOSÉ DELGADO:

Há entre os pressupostos enumerados um que é básico: a prova de constituição do crédito fiscal. O inciso I do art. 3º da Lei nº 8.397/92 não exige constituição definitiva do crédito fiscal; exige, apenas, que ele encontre-se constituído. Por crédito tributário constituído deve ser entendido aquele materializado pela via do lançamento. A respeito do momento em que o crédito tributário deve ser considerado para o devedor como constituído, há de ser lembrado que, por orientação jurisprudencial, este momento é fixado quando da lavratura do auto de infração comunicado ao contribuinte.³²³

A constituição do crédito, ainda que não definitiva, será desnecessária em apenas 2 casos, discriminados no art. 1º, parágrafo único, da Lei n. 8.397/92, quais sejam: a) quando o devedor notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal, põe ou tenta por bens em nome de terceiros e; b) quando o devedor aliena bens e direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei.

O perigo da demora do provimento jurisdicional, por sua vez, será verificado sempre que o devedor, por vontade própria ou não, der causa a situações que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito.

A Lei n. 8.397/92, nos diversos incisos do art. 2º, exemplifica situações que caracterizam o supracitado periculum in mora, dentre as quais destacamos aquelas em que o devedor: a) sem domicílio certo, intenta ausentar-se ou alienar bens que possui ou deixa de pagar a obrigação no prazo fixado; b) caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens; c) notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal, põe ou tenta por bens em nome de terceiros; d) possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido.

Em linhas gerais, haverá perigo da demora em situações de dilapidação, evasão e redução patrimonial, bem como de dificuldade para localização do devedor.

³²²BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp 466723, Relatora Ministra Denise Arruda, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 22/06/2006. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 30/06/2014.

³²³ DELGADO, José. Aspectos doutrinários e jurisprudenciais da medida cautelar fiscal. In MARTINS, Ives Gandra; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André (coord.). **Medida cautelar fiscal**. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 79.

A técnica escolhida pela Lei n. 8.397/92 para assegurar o resultado prático da execução judicial da dívida ativa foi a da indisponibilidade dos bens do devedor, até o limite da satisfação da obrigação (art. 4º, caput). Em se tratando de devedor pessoa jurídica, contudo, nos moldes legais, a indisponibilidade recairá somente sobre os bens do ativo permanente (art. 4º, §1º).

Para localização e bloqueio dos referidos bens, a autoridade judicial oficiará o registro público de imóveis, o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários e as demais repartições que processem registros de transferência de bens – como o DETRAN -, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a constrição judicial. Na prática, para efetivar a indisponibilidade dos bens imóveis do devedor, o que acontece é a expedição de ofício à Receita Federal do Brasil para que esta anexe aos autos um documento chamado Declaração sobre Operações Imobiliárias – DOI, do qual constam todas as transações imobiliárias levadas a efeito pelo devedor.

A jurisprudência, fundamentada no poder-dever geral de cautela, tem mitigado a obrigatoriedade de bloqueio exclusivo de bens integrantes do ativo fixo da empresa, sempre que esses não forem suficientes à garantia integral do crédito tributário. Na ementa do Recurso Especial n. 841.173, restou expressamente consignado que a “...presunção de legitimidade do crédito tributário, a supremacia do interesse público e o princípio de que a execução por quantia certa de ser levada a efeito em benefício do credor, justificam... sejam indisponibilizados os bens do ativo não permanente.”³²⁴ O Judiciário tem levado em consideração também o fato de que, em muitos casos, a inexistência de bens integrantes do ativo permanente faz parte do “planejamento tributário” da empresa devedora, ciente daquilo que prevê a Lei n. 8.397/92.

Assim, em situações excepcionais, devidamente comprovadas, admite-se que o juiz, convencido dos riscos de ineficácia dos processos de execução fiscal e embargos à execução fiscal, determine, por exemplo, por meio do sistema BACENJUD, o bloqueio do montante porventura existente nas contas bancárias de

³²⁴BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp 841173, Relator Ministro Luiz Fux, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 15/10/2007. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 30/06/2014.

titularidade do demandado, assim como a penhora de bens integrantes de seu estoque (circulante)³²⁵.

Nada obsta também a constrição, no corpo de uma ação cautelar fiscal, de percentual do faturamento da empresa devedora, positivada no art. 655-A, §3º, do Código de Processo Civil. Nessa situação, deve ser aplicado o entendimento do Superior Tribunal de Justiça segundo o qual, nas execuções fiscais, a penhora de percentual razoável do faturamento da pessoa jurídica devedora só será admissível como última via, ou seja, em caso de absoluta impossibilidade – verificável no caso concreto - de localização de outros bens passíveis de constrição³²⁶. Ainda de acordo com o STJ, "...a figura do administrador da penhora sobre o faturamento da empresa pode ser feita por depositário..., que assumirá a função de responsável pela operacionalização da constrição, com a prestação de contas mensal"³²⁷.

4.4 OS RESULTADOS DA COBRANÇA JUDICIAL CONVENCIONAL DA DÍVIDA ATIVA FAZENDÁRIA

Os resultados alcançados pela Fazenda Pública com a utilização dos chamados mecanismos convencionais de cobrança da dívida ativa tributária (execução fiscal e ação cautelar fiscal) jamais foram os esperados.

A fim de precisar o custo e o tempo de tramitação das ações de execução fiscal ajuizadas na Justiça Federal, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – Ipea, a pedido do Conselho Nacional de Justiça – CNJ, executou, entre novembro de 2009 e fevereiro de 2011, projeto de pesquisa intitulado Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal³²⁸.

³²⁵ Nesse sentido, confira-se: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, AgRg no AREsp 242.742, Relator Ministro Herman Benjamin, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 19/12/2012. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 05/07/2014.

³²⁶ Nesse sentido, confira-se: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, STJ, AgRg no AREsp 443217, Relator Ministro Herman Benjamin, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 15/04/2014. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 18/06/2014.

³²⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, AgRg no AREsp 302529, Relator Ministro Humberto Martins, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 28/06/2013. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 18/06/2014.

³²⁸ CUNHA, Alexandre dos Santos *et al.* **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal**. Brasília: Ipea; CNJ, 2011. Disponível em: (http://www.ipea.gov.br/portal/images/sories/PDFs/livros/livros/livro_custounitario.pdf). Acesso em 30/07/2014.

A partir da base de dados produzida pelo referido estudo, a equipe técnica da área de Justiça e Cidadania do Ipea elaborou nova pesquisa, desta feita relativa exclusivamente ao desempenho da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, no tocante às execuções fiscais de dívida ativa da União ajuizadas na Justiça Federal. Neste segundo estudo, denominado Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN³²⁹, foram excluídas as execuções fiscais ajuizadas pela Procuradoria Geral Federal – PGF, pelos bancos públicos federais e pelos conselhos de fiscalização das profissões liberais.

O estudo em comento, dentre outras coisas, concluiu que: a) o valor médio cobrado nas ações movidas pela PGFN é de R\$ 26.303,25 (vinte e seis mil trezentos e três reais e vinte e cinco centavos); b) o custo unitário médio total de uma ação de execução fiscal promovida pela PGFN junto à Justiça Federal é de R\$ 5.606,67 (cinco mil seiscientos e seis reais e sessenta e sete centavos) e; c) o tempo médio total de tramitação é de 9 (nove) anos, 9 (nove) meses e 16 (dezesesseis) dias.

Além disso, verificou-se que o cumprimento da etapa de citação constitui um dos maiores entraves ao recebimento do crédito tributário. Apenas 3,6% dos executados apresentam-se voluntariamente para responder ao processo, demais disso, em 56,8% das demandas ocorre pelo menos uma tentativa fracassada de citação, e em 46,2% dos executivos fiscais o devedor não é encontrado pelo sistema Judiciário.

O estudo constatou que em 15,7% dos casos há penhora de bens, mas que apenas em um terço desse percentual verifica-se oferecimento espontâneo de bens pelo executado. Além disso, somente 3,8% dos processos resultam em algum leilão judicial, com ou sem êxito, e em insignificantes 0,3% dos casos o pregão gera recursos suficientes para satisfazer integralmente o débito, enquanto a adjudicação dos bens do executado extingue a dívida em 0,4% dos casos, em que pese o índice de pagamento integral das dívidas ajuizadas seja de 25,8%.

Do quadro apresentado, sem maiores esforços, podemos perceber que o pagamento das dívidas não se dá em razão de qualquer privilégio processual fazendário, uma vez que o montante fruto de efetiva expropriação forçada do

³²⁹ CUNHA, Alexandre dos Santos *et al.* **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela procuradoria geral da Fazenda Nacional**. Brasília: Ipea; CNJ, 2012. Disponível em: (http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=12775). Acesso em 30/07/2014.

patrimônio do devedor é insignificante, não chegando sequer a 0,5% do total de execuções.

Se em um quarto das ações se verifica a quitação integral da dívida, na maioria delas por meio de parcelamento (38,8%), isso se deve mais às garantias do crédito tributários constantes do CTN do que propriamente ao rito executivo fiscal. É dizer, quem paga a dívida inscrita e ajuizada o faz não por medo da execução fiscal ou porque teve bens levados a leilão, mas porque necessita de Certidão Negativa de Débito tributário para realização de atos como o deferimento da recuperação judicial, a obtenção de um financiamento ou mesmo a celebração de contrato junto à Administração Pública.

Nos Estados e Municípios, detentores de recursos humanos e tecnológicos significativamente inferiores aos da União, o índice de recuperação é bastante inferior.

No Estado do Paraná, por exemplo, conforme dados divulgados pelo Tribunal de Contas do Estado, a recuperação da dívida ativa no exercício de 2013 não alcançou sequer 2% do montante total executado, já computados os valores recolhidos por meio de parcelamento.³³⁰

A exclusividade da cobrança via execução fiscal, a nosso entender, favorece a sonegação fiscal e a evasão patrimonial, na medida em que seu sucesso depende exclusivamente da localização dos bens do executado, idôneos e suficientes à quitação integral da dívida.

Como o ordenamento jurídico não exige sequer que o capital social permaneça integralizado durante todo o período de funcionamento de uma sociedade, é natural que empresas mal intencionadas, que não precisem das supracitadas Certidões Negativas de Débitos, funcionem sem patrimônio conhecido e sem pagar tributos durante muitos anos.

Não existindo bens, não há como a Fazenda Pública obter sucesso nos processos executivos fiscais.

³³⁰PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Relatório de Contas do Governo – Exercício 2013. Relator Conselheiro Ivan Bonilha. Disponível em (www.tce.pr.gov.br/contasdogoverno/2013/). Acesso em 01/08/2014.

4.5 AS SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS

Mesmo com os péssimos resultados alcançados por meios dos chamados mecanismos convencionais de recuperação do ativo tributário, a Fazenda Pública, em qualquer das 3 (três) esferas, tem-se visto impedida de instituir novas ferramentas de cobrança da dívida ativa inscrita, diversas da execução fiscal e da medida cautelar fiscal.

Tais mecanismos têm sido qualificados indiscriminadamente por boa parte da doutrina nacional como sanções tributárias de natureza política.

Nas palavras de LUIS ROBERTO BARROSO e ANA PAULA DE BARCELLOS, as sanções políticas tributárias "...consistem na imposição de medidas coercitivas pela própria Administração no intuito de compelir o contribuinte a efetuar o pagamento de obrigações fiscais."³³¹ Em outros termos, cunhou-se referida expressão para designar as medidas restritivas ou proibitivas impostas aos contribuintes como meio indireto de cobrança de tributos. Fala-se que tais práticas possuem natureza política justamente por violarem dispositivos de lei ou mesmo valores consagrados no texto da Constituição.

Dentre aquilo que se tem chamado de sanções políticas, destacam-se as seguintes práticas: a) interdição do estabelecimento; b) retenção de mercadorias; c) inscrição no cadastro de inadimplentes; d) aplicação de regime especial de fiscalização; e) protesto de certidão de dívida ativa; f) sanções morais; g) cancelamento do registro nos conselhos de fiscalização profissional; h) requerimento de falência por dívidas tributárias e; i) cancelamento da inscrição da empresa no cadastro de contribuintes de determinado tributo.

Os fundamentos utilizados para proibição da instituição de práticas semelhantes às narradas anteriormente, em linhas gerais, têm sido os seguintes: a) não seriam admitidos meios de coerção indireta para cobrança de tributos, uma vez que o crédito tributário já seria dotado de numerosos privilégios e garantias; b) já existiria procedimento legal específico para cobrança da dívida ativa do Estado, qual seja, aquele positivado na supracitada Lei de Execução Fiscal; c) as sanções políticas

³³¹ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. Inconstitucionalidade da aplicação de sanções políticas em razão de débito tributário "in" OSÓRIO, Fábio Medina (coord.). **Direito sancionador**: sistema financeiro nacional. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 235.

violariam princípios constitucionais fundamentais como os do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal; d) referidos métodos inviabilizariam o exercício da atividade econômica e profissional.

Ao criticar as sanções políticas em matéria tributária, ALIOMAR BALEEIRO chega a afirmar que “Pelo Direito Positivo do Brasil o fisco já goza de todas as prerrogativas e privilégios razoáveis”³³², posição endossada em diversos julgados do Supremo Tribunal Federal, para quem o crédito tributário já seria dotado de “prerrogativas extraordinárias”³³³.

Ainda sobre os privilégios e garantias do crédito tributário, MARINS faz menção a uma suposta garantia de constituição unilateral do crédito tributário. Nas suas palavras:

(...) as singularidades do processo tributário refletem necessariamente o particularismo da lide fiscal. A lide tributária não é idêntica à lide civil, sobretudo porque a relação obrigacional fiscal dispensa o consentimento direto do cidadão-contribuinte – eliminando o elemento volitivo na formação dessas obrigações – e, além disso, porque o Estado detém poderosas prerrogativas de autotutela administrativa na formação do título executivo extrajudicial, por intermédio do regime jurídico do lançamento³³⁴.

Já sobre o rito da execução fiscal, HUMBERTO THEODORO JÚNIOR, representando doutrina majoritária, estigmatiza “...a instituição de privilégios exagerados e injustificáveis para a Fazenda Pública, que foi cumulada com favores extremos”. Tais favores, segundo o professor em comento, “...chegam, em vários passos, a repugnar a tradição e a consciência jurídica do direito nacional”³³⁵. Para ele, são inconcebíveis alguns dos privilégios previstos na Lei de Execução Fiscal, dentre os quais destaca: a) intimação pessoal do representante da Fazenda Pública; b) faculdade de substituição, pela Fazenda Pública, a qualquer tempo, dos bens penhorados; c) possibilidade de cancelamento da inscrição ilegal de dívida ativa, mesmo depois de ajuizada a execução fiscal; d) prerrogativa exclusiva da Fazenda de

³³²BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 497.

³³³BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 415015, Relator Ministro Celso de Mello, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 15/04/2005. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 20/09/2014.

³³⁴**Defesa**..., *op. cit.*, p. 123-124.

³³⁵ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **A nova lei de execução fiscal**. São Paulo: Livraria e Editora Universitária de Direito, 1982, p. 3.

promover a produção de provas, independentemente de requerimento na petição inicial e; e) a suspensão da prescrição por 180 (cento e oitenta) dias após a mera inscrição do crédito em dívida ativa³³⁶.

MACHADO SEGUNDO, dissertando sobre as medidas de cancelamento da inscrição da empresa no cadastro de contribuintes de determinado tributo em razão de dívidas tributárias, assevera que “...os tributos somente podem ser cobrados mediante o devido processo legal, assegurada a ampla defesa e sem ofensa aos direitos fundamentais.” Na visão do professor cearense, “...o contribuinte faltoso deve ser executado, oportunidade na qual poderá embargar e contestar a existência do débito.”³³⁷

Na mesma linha, BARROSO E BARCELLOS explicam que medidas como o lacre da empresa e a apreensão do estoque de matérias primas não são o meio adequado à recuperação tributária, uma vez que “Para alcançar a mesma finalidade, o Fisco dispõe de meios próprios e menos gravosos, em especial, a execução fiscal.”³³⁸

Sobre as supostas violações à ordem econômica – decorrentes da instituição de meios alternativos de cobrança de tributos -, MACHADO, ao se referir ao cancelamento da inscrição da empresa por dívidas tributárias e à legislação gaúcha que exige apresentação de “fiança idônea” para início das atividades, afirma que “...qualquer que seja a restrição que implique cerceamento da liberdade de exercer atividade lícita é inconstitucional, porque contraria o disposto nos artigos 5º, inciso XIII, e 170, parágrafo único, do Estatuto Maior do País.”³³⁹

Dissertando sobre sonegação fiscal e livre concorrência, vejamos o que diz DIEGO BOMFIM:

O Estado, tendo em vista o princípio da neutralidade concorrencial, não pode fomentar desequilíbrios concorrenciais, sendo importante que coíba práticas de sonegação, e, até mesmo, de inadimplemento tributário. Isso, no entanto,

³³⁶Ibidem, p. 3-6.

³³⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. As Liberdades Econômica e Profissional e os Cadastros de Contribuintes “in” **Revista Dialética de Direito Tributário n. 67**. São Paulo: Dialética, Abril de 2001, p. 76.

³³⁸ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. Inconstitucionalidade da aplicação de sanções políticas em razão de débito tributário. In: MEDINA OSÓRIO, Fábio. (coord.). **Direito sancionador: sistema financeiro nacional** Belo Horizonte: Fórum, 2007. P. 247.

³³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. As Sanções Políticas no Direito Tributário. In: **Revista Dialética de Direito Tributário n. 30**. São Paulo: Dialética, março de 1998, p. 46.

não permite que o princípio da livre concorrência venha a ser utilizado como baluarte de sustentação de ofensa a direitos fundamentais do contribuinte, fechando-se estabelecimentos sob a alegação de que certo inadimplemento tributário gera distúrbios concorrenciais. O inadimplemento tem de ser enfrentado mediante cobrança e fiscalização eficientes, nunca pela ofensa clara e direta ao princípio da livre iniciativa.³⁴⁰

No mesmo sentido, BARROSO E BARCELLOS, também se referindo ao cancelamento da inscrição da empresa devedora de tributos em razão de suas dívidas tributárias, afirmam que as sanções políticas importam violação injustificada da livre iniciativa, da livre concorrência e do livre exercício de atividade profissional, além disso, desprestigiam “...o valor do trabalho humano, em oposição ao que determina a Constituição”³⁴¹, posição compartilhada por MIZABEL ABREU MACHADO DERZI³⁴².

Para os defensores da teoria das sanções políticas, portanto, o passivo tributário do Estado, caso infrutíferas as garantias e os privilégios do crédito tributário já existentes, só seria recuperável por meio do ajuizamento de processo executivo fiscal.

A súmula da jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal encontra-se repleta de enunciados atinentes ao tema das sanções políticas. O enunciado n. 70 assevera que “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo”; o enunciado n. 323, por sua vez, dispõe que: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”; por fim, o verbete n. 247 diz que “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”.

4.6 PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA E A NECESSIDADE DE CRIAÇÃO DE NOVOS INSTRUMENTOS DE COBRANÇA

Nas palavras de COSTA, a praticabilidade, também chamada de praticidade, pragmatismo ou factibilidade, “...pode ser traduzida, em sua acepção jurídica, no

³⁴⁰ BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 263.

³⁴¹ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. Inconstitucionalidade da aplicação de sanções políticas em razão de débito tributário. In: MEDINA OSÓRIO, Fábio. (coord.) **Direito sancionador: sistema financeiro nacional** Belo Horizonte: Fórum, 2007. P. 239.

³⁴² BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 986.

conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico.”³⁴³ Em outras palavras, ao falarmos em praticabilidade, estamos nos referindo a quaisquer instrumentos instituídos - ou com instituição autorizada - por lei com o objetivo principal de dar eficácia a mandamentos legais de maior relevância.

Trata-se, não resta dúvida, de categoria lógico-jurídica, uma vez que a noção exposta acima precede o Direito posto.³⁴⁴

Na esfera tributária, numerosos são os institutos voltados à melhor execução do ordenamento.³⁴⁵ Dentre outros, podemos destacar as diversas espécies de obrigações acessórias (ou deveres instrumentais tributários), os regimes especiais de fiscalização, as presunções e abstrações, as garantias e os privilégios do crédito tributário, as ações judiciais de proteção do sujeito passivo, como a ação ordinária e o mandado de segurança e os mecanismos de cobrança, como a execução fiscal e a medida cautelar fiscal.

Busca-se, com as medidas de praticidade tributária, em última instância, ora proteger o contribuinte contra eventuais excessos praticados pelo Estado, ora dotar o Poder Público de mecanismos eficazes para arrecadação dos recursos de que tanto precisa para desempenhar suas funções primordiais.

No campo da arrecadação, a praticabilidade pode ter utilidade em dois momentos distintos, quais sejam, o do acertamento da relação jurídica, com a identificação, no plano concreto, dos diversos critérios da regra matriz de incidência, e o da cobrança da dívida devidamente apurada e não paga espontaneamente.

O presente trabalho, como se percebe, destina-se ao estudo de medidas de praticidade tributária nos casos de inadimplemento espontâneo da dívida previamente apurada.

³⁴³ **Praticabilidade**..., *op. cit.*, p. 53.

³⁴⁴ *Ibidem*, p. 53.

³⁴⁵ Sobre o assunto, DERZI chega a afirmar que “É preciso considerar exatamente as esquematizações, abstrações e generalizações (tipificações em sentido impróprio e conceitualizações) que a norma inferior, em nome da praticidade, faz ou pode fazer. Por essa razão, exatamente no direito tributário, onde compete a órgão estatal executar a norma em massa ou fiscalizar sua execução, é que se coloca de forma mais aguda a questão da praticidade e seus limites.” (DERZI, Mizabel Abreu Machado. Tratado de direito tributário contemporâneo – dos princípios gerais do direito tributário. In: **Revista de Direito Tributário** n. 83. São Paulo: Malheiros, p. 26-72)

Diante de tudo que se viu, podemos perceber que os meios convencionais de cobrança da dívida ativa ajuizada, quais sejam execução fiscal e ação cautelar fiscal, não têm se revelado eficientes para a recuperação do enorme passivo tributário das 3 (três) esferas federativas. Conforme exposto, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional não tem conseguido sucesso na expropriação forçada do patrimônio do devedor em sequer 0,5% das ações ajuizadas na Justiça Federal, sendo a situação ainda pior no âmbito de Estados e Municípios.

Somados os baixos índices de arrecadação à vedação indiscriminada da instituição de novos mecanismos de cobrança de tributos, chegou-se a um quadro fático em que aqueles que não tiverem acervo patrimonial estão livres para não recolher tributos pelo tempo que julgarem necessário, não importando os prejuízos que isso possa vir a causar à coletividade.

É justamente com vistas à solução desse problema que iremos tentar elaborar, adiante, uma teoria mais sólida a respeito dos meios alternativos de cobrança de tributos.

5 OS DIVERSOS MEIOS DE COBRANÇA DE TRIBUTOS COMO INSTRUMENTOS DE JUSTIÇA FISCAL: DESCONSTRUINDO A TEORIA DAS SANÇÕES POLÍTICAS

5.1 INTRODUÇÃO

Vimos que o sistema constitucional tributário só será equilibrado – ou justo – se os direitos e deveres constitucionais de Estado e contribuintes, voltados sempre ao alcance dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, forem respeitados e cumpridos por todos.

Para tanto, é preciso que o ordenamento estabeleça não só meios de defesa dos sujeitos passivos contra os abusos eventualmente cometidos pelo Estado, mas também instrumentos por meio dos quais o Estado possa defender efetivamente a coletividade contra abusos cometidos por determinados contribuintes e responsáveis tributários.

Aquele que não cumpre com seu dever fundamental de pagar tributos causa desequilíbrio não só no subsistema constitucional tributário, mas no sistema constitucional como um todo, atrasando o alcance de metas como a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais. A sonegação fiscal desvirtua por completo o Estado Democrático e Social de Direito.

Assim mesmo, como visto, doutrina e jurisprudência têm limitado bastante a atuação do Estado na tarefa de cobrar a dívida ativa tributária já inscrita. Em geral, tem-se argumentado que qualquer medida diversa da execução fiscal é inconstitucional, por violar o devido processo legal, o contraditório, a ampla defesa e os princípios gerais da atividade econômica.

Na presente passagem, tentaremos fazer um contraponto aos argumentos apresentados no capítulo anterior, demonstrando em que circunstâncias o legislador pode incorporar ao ordenamento jurídico meios diversos da execução fiscal com vistas à recuperação do ativo tributário do Estado.

Não cuidaremos, e isso deve ficar claro desde já, de instrumentos destinados ao accertamento – ou à apuração – do crédito tributário, mas das medidas que podem ser tomadas pela Fazenda Pública com vistas a arrecadar os tributos já accertados.

Veremos que, à luz do caso concreto, mais precisamente, da igualdade e da proporcionalidade, asseguradas ao sujeito passivo tributário, em qualquer hipótese,

as garantias do contraditório e da ampla defesa, mesmo mecanismos exacionais mais severos poderão ser admitidos.

Confira-se.

5.2 SANÇÕES POLÍTICAS: REPENSANDO VELHAS IDEIAS

5.2.1 O rol aberto de privilégios e garantias do crédito tributário. Garantias ordinárias e garantias extraordinárias.

O primeiro dos argumentos utilizados para se proibir a instituição de novos meios de cobrança de tributos é a existência de vasto rol de garantias e privilégios do crédito tributário. Em síntese, fala-se que as garantias (*latu sensu*) estabelecidas no Capítulo VI do Título III do Código Tributário Nacional e na Lei de Execução Fiscal já seriam suficientes à efetiva cobrança do crédito.

Tudo o mais que viesse a ser instituído fora desse quadro, ou seja, todo e qualquer meio indireto de cobrança de tributo poderia ser considerado sanção de natureza política, logo, inconstitucional, independentemente das circunstâncias da situação concreta e das características da dívida e do devedor. Para a doutrina das sanções políticas, “Mesmo o contribuinte mais renitente na prática de infrações à lei tributária não pode ser proibido de comerciar.”³⁴⁶

A ideia, com o devido respeito que seus defensores merecem, não pode prevalecer, tendo em vista que o rol de privilégios e garantias previsto no supracitado Capítulo VI do Título III do Código Tributário Nacional é aberto – ou não exaustivo -, ou seja, admite-se a instituição de outros privilégios e garantias por qualquer instrumento normativo de natureza primária.

Não por outro motivo, tanto o Código Tributário Nacional quanto a legislação infraconstitucional preveem numerosas outras garantias do crédito tributário.

Doravante, chamaremos de garantias ordinárias aquelas constantes dos artigos 183 e seguintes do Código Tributário Nacional, e de garantias extraordinárias todas as demais, constantes ou não do referido diploma legal³⁴⁷.

³⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. As Sanções Políticas no Direito Tributário. In: **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 30, São Paulo: Dialética, março/1998, p. 48.

³⁴⁷ Com base em premissa semelhante, MIZABEL ABREU MACHADO DERZI classifica as garantias do crédito tributário em duas espécies, quais sejam: a) garantias formadoras do crédito tributário, previstas em diversas passagens do Código Tributário nacional, criadas para reforçar a responsabilidade do sujeito passivo ou que configuram obrigações acessórias e; b) garantias estranhas

Dentre as garantias extraordinárias do crédito tributário estabelecidas no CTN, destacamos as seguintes: a) a possibilidade de se atribuir à fonte pagadora condição de responsável (CTN, art. 45, parágrafo único); b) a instituição de obrigações acessórias (CTN, art. 113, §§ 2º e 3º); c) as diversas formas de efetivação e revisão de ofício do lançamento tributário (CTN, art. 149, incisos I a IX); d) a ampla definição da figura do responsável tributário (CTN, art. 121, II)³⁴⁸.

Até mesmo a suposta constituição unilateral do crédito tributário, apontada como uma das razões para se proibir a instituição de novos meios de cobrança de tributos, pode ser enquadrada como garantia extraordinária do crédito tributário, pelo fato de estar inserida fora do capítulo específico do CTN destinado aos privilégios e às garantias do crédito.

Não bastasse a existência, no CTN, de diversas garantias inseridas fora do capítulo específico a elas destinado, consta do referido Código disposição expressa segundo a qual a enumeração das garantias atribuídas no Capítulo VI do Título III ao crédito tributário não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei, em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram (CTN, art. 183, caput). Admite-se, portanto, a previsão de novas garantias até mesmo por meio de lei ordinária do ente da Federação competente para legislar sobre o tributo.

Sobre o assunto, assim leciona CELSO CORDEIRO MACHADO:

Nesse sentido, as garantias não se situam apenas no capítulo VI, do livro II, do CTN; elas se propagam a toda a superfície da legislação tributária brasileira, e nela deitam raízes, consubstanciando-se, às vezes, até apenas numa opção entre concepções doutrinárias antagônicas. O acolhimento, por exemplo, da teoria da responsabilidade objetiva pela prática de infrações, independentemente da intenção do agente ou responsável, e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (CTN, art. 136), reduz, consideravelmente, a área de controvérsia entre a Fazenda e o contribuinte, e é uma garantia daquela contra eventuais subterfúgios deste.

A garantia tem, assim, sentido largo e compreensivo.

Tudo o que confere segurança e estabilidade ao crédito tributário, ou regularidade e comodidade ao recebimento do tributo, é uma garantia.

Todas as chamadas obrigações acessórias são, sob esse ângulo, uma garantia do crédito tributário e a própria definição legal delas confirma isso:

à formação do crédito e à obrigação a que correspondem, estabelecidas no Capítulo VI do Título III do Código Tributário Nacional que, embora não influenciem na formação do crédito, conferem-lhe efetividade muito maior (BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário**..., *op. cit.*, p. 960-961).

³⁴⁸ MACHADO, Celso Cordeiro. **Tratado de direito tributário brasileiro – Volume 6**: Garantias, preferências e privilégios do crédito tributário. Administração tributária. Dívida ativa tributária. Certidões negativas. Prazos. Crimes de sonegação fiscal. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 79-80.

prestações positivas ou negativas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (CTN, art. 113, §2º)³⁴⁹.

Nessa toada, pode a União estabelecer novas garantias relacionadas aos seus impostos e contribuições, como de fato fez com as contribuições previdenciárias, ao estabelecer, por meio da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, a obrigação do proprietário de obra de construção civil, quando de sua averbação no registro de imóveis, de apresentar Certidão Negativa de Débito – CND (art. 47, II).

Os Estados e o Distrito Federal podem fazer o mesmo em relação aos tributos de sua competência, a exemplo do que fez o Estado do Paraná, por meio da Lei Estadual n. 17.617, de 9 de julho de 2013, ao instituir critérios especiais para inscrição e cancelamento no cadastro de contribuintes do ICMS das empresas atuantes no setor de comércio e distribuição de combustíveis³⁵⁰, um dos mais relevantes, ao lado do segmento de energia elétrica, para a arrecadação estatal.

Nada obsta que também os Municípios institua novas garantias ao recebimento do IPTU, do ISSQN, do ITBI, da Contribuição de Iluminação Pública, das taxas e das contribuições de melhoria de sua competência.

Logicamente, os 3 (três) entes federativos não poderão instituir privilégios e garantias do crédito tributário que extrapolem a competência legislativa discriminada na Constituição. Devem obediência, portanto, não só às regras de competência tributária, mas também às regras gerais de competência legislativa.

Da mesma maneira que à União é vedado, por exemplo, exigir Certidão Negativa de Débitos tributários estaduais como requisito para inscrição no cadastro de contribuintes do IPI, ao Município é vedado criar a Lei de Execução Fiscal Municipal, com prazos e privilégios distintos daqueles instituídos na Lei n. 6.830/80, haja vista que, nos moldes do art. 22, I, da Constituição, compete privativamente à União legislar sobre direito processual. Pelo mesmo motivo, não seriam válidas as leis de Estados e Distrito Federal que viessem a dispor sobre falência e recuperação judicial de empresas insolventes em razão de débitos tributários contraídos junto aos referidos entes.

³⁴⁹ MACHADO, Celso Cordeiro. **Tratado...**, *op. cit.*, p. 21 e 22.

³⁵⁰ Os diplomas legais em comento serão estudados com maior vagar adiante, quando estivermos analisando as diversas espécies de meios alternativos de cobrança de tributos.

Dito isso, podemos concluir que, em última instância, os meios alternativos de cobrança de tributos, como o protesto de certidão de dívida ativa, o cancelamento da inscrição da empresa no cadastro de contribuintes de determinado imposto e o requerimento de falência de empresa cuja insolvência decorra do inadimplemento tributário, constituem garantias extraordinárias do crédito tributário, instituídas pela legislação de cada um dos entes da Federação, consideradas a natureza e as peculiaridades de cada tributo.

A depender do caso, contudo, algumas dessas medidas podem revelar-se verdadeiras sanções políticas tributárias.

A análise da validade dos diversos meios alternativos de cobrança de tributos deve ocorrer à luz do caso concreto, oportunidade em que o magistrado irá avaliar a obediência – ou não – da lei às limitações constitucionais à instituição de garantias extraordinárias do crédito tributário. Em outras palavras, verificará se a medida é proporcional e isonômica, bem como se não afronta as garantias fundamentais dos cidadãos, especialmente o direito ao contraditório e à ampla defesa.

5.2.2. Constituição do crédito tributário e inscrição em dívida ativa: unilateralidade x bilateralidade.

A suposta garantia extraordinária da constituição unilateral do crédito tributário tem sido também utilizada pela doutrina nacional como fundamento para se impedir que novos meios de cobrança de tributos, diversos da execução fiscal, sejam implementados.

Sobre o assunto, MARINS leciona que:

Em contrapartida ao esforço exigido da Administração tributária, a formalização do lançamento possibilita-lhe a “inscrição em dívida ativa” que é o título hábil para aparelhar a execução forçada, da dívida tributária. Tanto o lançamento quanto a inscrição em dívida ativa podem ser feitos unilateralmente pela Administração (que apenas notifica o devedor da existência do lançamento), sem a participação do contribuinte, tornando-se *sui generis* a espécie de título executivo extrajudicial que prescinde da participação do obrigado.³⁵¹

Mais uma vez, não concordamos com o argumento apresentado.

³⁵¹ **Direito processual...**, *op. cit.*, p. 20.

Ainda que prosperasse a tese da unilateralidade do título executivo que aparelha a execução fiscal, o que, como veremos abaixo, não ocorre, isso, por si só, não seria suficiente para impedir a criação, por meio de lei, de novas garantias extraordinárias do crédito tributário, haja vista que a existência de uma garantia não retira da Fazenda Pública a faculdade de instituição de outras, desde que obedecidos os limites constantes do ordenamento jurídico.

De qualquer forma, não julgamos verdadeira a assertiva segundo a qual o crédito seria definitivamente constituído, e a dívida tributária inscrita, sem a participação do sujeito passivo da exação. Há, na verdade, consentimento do contribuinte ou do responsável em relação ao pagamento do tributo em 3 (três) momentos distintos, quais sejam: 1) o da elaboração da lei instituidora do tributo; 2) o da decisão de praticar o fato tributário; 3) o da participação efetiva no processo de constituição do crédito.

5.2.2.1. Constituição bilateral do crédito tributário: consentimento legal.

Pelo princípio da legalidade, positivado no art. 150, I, da Constituição Federal de 1988³⁵², repise-se, o sujeito passivo, por meio de representantes eleitos, anui à instituição dos tributos que deverá pagar, com vistas à consecução dos fins do Estado Democrático e Social de Direito.

Na verdade, mais do que a simples criação do tributo, a lei deve dispor pormenorizadamente sobre cada um dos 5 (cinco) critérios da regra matriz de incidência tributária (material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo). Trata-se, como já dito no Capítulo 2 deste estudo, da consagração constitucional da ideia de tributação consentida (*no taxation without representation*), corolário da democracia.

Nas palavras de PAULSEN:

A legalidade tributária implica reserva absoluta da lei, impondo que os tributos sejam instituídos não apenas com base em lei ou por autorização legal, mas pela própria lei, dela devendo ser possível verificar os aspectos da norma tributária impositiva de modo a permitir ao contribuinte o conhecimento dos efeitos tributários dos atos que praticar ou posições jurídicas que assumir... Importa que se tenha a possibilidade de determinar, com suporte direto na lei, quais as situações que implicam o surgimento da obrigação tributária,

³⁵² “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

quando e em que momento tal se dá, quais os sujeitos da relação tributária e como calcular o montante devido, independentemente de complementação de cunho normativo por parte do Executivo, ainda que a título de regulamentos *intra legem*.³⁵³

Não há, portanto, que se falar em constituição unilateral do crédito se, ainda que de maneira um tanto distante, por meio de representantes eleitos, o devedor concorda com a instituição do tributo.

Além de concordar com a instituição da exação, não custa salientar, é o próprio sujeito passivo que decide realizar, na maioria dos casos, as operações cuja tributação ele próprio avalizou. Uma concessionária de automóveis, exemplificativamente, da mesma forma que não pode furtar-se ao pagamento de nota promissória por ela própria espontaneamente emitida sob o fundamento de que não concorda com a lei uniforme em matérias de letra de câmbio e nota promissória (Decreto n. 57.663, de 24 de janeiro de 1966), não pode também deixar de pagar o ICMS incidente sobre a mesma operação sob o fundamento da constituição unilateral do crédito tributário.

O consentimento - em relação à obrigação tributária -, quando concedido por meio de lei, será doravante por nós chamado de consentimento genérico ou legal, expressão utilizada para o diferenciarmos do consentimento exteriorizado pelo sujeito passivo quando do procedimento de lançamento tributário, doravante denominado consentimento específico.

5.2.2.2. Constituição bilateral do crédito tributário: consentimento específico no momento do lançamento tributário.

O lançamento tributário é definido no Código Tributário Nacional como o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (CTN, art. 142, caput)³⁵⁴.

³⁵³ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e código tributário nacional à luz da doutrina e da jurisprudência. 14. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012, p. 154-155.

³⁵⁴ Para os fins deste estudo, entendemos desnecessário adentrar a polêmica doutrinária acerca da natureza jurídica do lançamento tributário, ou seja, discorrer sobre as correntes que defendem ser o lançamento um ato declaratório da obrigação e do crédito tributário e, por outro lado, as correntes que defendem que o lançamento é declaratório da obrigação e constitutivo do crédito tributário.

Trata-se, a exemplo das sentenças judiciais, dos contratos e de outros atos administrativo, de norma individual e concreta, indispensável à aplicação, no mundo fático, das normas gerais e abstratas veiculadoras das obrigações tributárias. Tal norma descreverá, em seu antecedente, a ocorrência, no mundo fenomênico, em determinadas condições de tempo e espaço, de um fato jurídico tributário, e em seu conseqüente, estabelecerá que o praticante do fato deverá pagar determinado montante ao Fisco, a título de tributo.³⁵⁵

Em que pese o CTN fazer menção expressa, inicialmente, ao lançamento tributário como procedimento administrativo, o mesmo código, em passagens diversas, refere-se ao instituto como espécie do gênero ato administrativo, como podemos perceber pela leitura dos artigos 144 e 145³⁵⁶ do diploma legal em comento, daí porque, de agora em diante, escorados nos ensinamentos de ESTEVÃO HORVATH, vamos nos referir a “procedimento de apuração” quando estivermos tratando da sequência de atos levada e efeito pela Administração com vistas à concretização da norma jurídica tributária geral e abstrata, e a “lançamento” quando tratarmos do ato final do mencionado procedimento.³⁵⁷

Por meio do lançamento, a Administração declara a ocorrência do fato gerador e o conseqüente surgimento da obrigação e do crédito tributário, acrescentando à obrigação e ao crédito já nascidos, nos casos dos chamados lançamentos por declaração e de ofício, as características de certeza, liquidez e exigibilidade. “Atribui, em outras palavras, eficácia ao crédito tributário.³⁵⁸” No caso do autolancamento,

³⁵⁵ HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 19-21.

³⁵⁶ “Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

- I - impugnação do sujeito passivo;
- II - recurso de ofício;
- III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.”

³⁵⁷ **Lançamento**..., *op. cit.*, p. 33.

³⁵⁸ *Ibidem*, p. 40.

como veremos mais detidamente adiante, a atividade administrativa, que, nos termos da lei, é meramente homologatória, não se enquadra na categoria dos atos modificativos, mas dos atos extintivos de direito, por força do que dispõe o art. 156, VII, do CTN.³⁵⁹

A legislação tenta dividir as modalidades de lançamento tributário de acordo com o grau de participação do sujeito passivo no processo de certificação do crédito tributário. Numa escala progressiva – de participação -, institui o lançamento de ofício, o lançamento por declaração e o autolancamento.

O que deve ficar claro, no entanto, é que a exigibilidade do crédito tributário não prescinde, e isso deve ficar claro, em qualquer das 3 (três) modalidades de lançamento elencadas no CTN, da participação, ou da oportunidade de participação do devedor. É dizer, a extração da Certidão de Dívida Ativa pressupõe a participação do devedor na apuração do débito.

No lançamento por declaração, a exigibilidade do crédito é precedida de informação do sujeito passivo ou de terceiro à autoridade administrativa acerca da matéria de fato que faz surgir a obrigação (CTN, art. 147, caput). Aqui, a autoridade administrativa tem o trabalho apenas de aplicar o direito à espécie, uma vez que o próprio sujeito passivo declara ter realizado a materialidade do tributo, a exemplo do que acontece com o Imposto de Importação incidente sobre bagagem acompanhada.

No autolancamento, por sua vez, a participação do sujeito passivo para tornar exigível o crédito tributário é ainda mais relevante, haja vista que, diferentemente do que ocorre no lançamento por declaração, além de prestar as informações referentes ao fato tributário da obrigação, ele deve aplicar o direito à espécie e, dentro do vencimento, levar a efeito o pagamento do tributo devido. O procedimento de apuração e o efetivo lançamento, portanto, ficam a cargo do sujeito passivo, em clara manifestação de privatização da gestão tributária.³⁶⁰

Como, nos termos do CTN, a autoridade administrativa, tomando conhecimento da atividade realizada pelo obrigado - qual seja, a declaração do tributo devido e seu pagamento -, limita-se à homologação deste mesmo pagamento, não

³⁵⁹ Ibidem, p. 41.

³⁶⁰ Ibidem, p. 49.

nos parece correto utilizar a nomenclatura “lançamento por homologação”, sendo preferível falarmos em homologação do pagamento ou autolançamento.

Nos termos da jurisprudência sumulada do Superior Tribunal de Justiça, a entrega da declaração pelo contribuinte, reconhecendo débito fiscal, constitui de imediato o crédito tributário, independentemente de qualquer diligência da Administração Fazendária³⁶¹. Em outros termos, declarado e não pago o tributo no vencimento, considera-se exigível o crédito tributário.

São exemplos de tributos sujeitos a autolançamento o ICMS e o IPI, em que o devedor, após elaboração de Guia de Informação e Apuração de ICMS – GIA/ICMS e Declaração de Créditos Tributários Federais – DCTF, documentos de confissão de dívida, tem por obrigação adiantar o pagamento do débito por ele próprio confessado.

Diante do exposto, não nos parece minimamente razoável, numa situação em que o próprio sujeito passivo confessa à Administração ter concretizado a conduta correspondente à materialidade tributária, falar-se em unilateralidade do crédito tributário.

A verdade é que a entrega da declaração pelo sujeito passivo pouco difere do ato daquele que emite cheque ou nota promissória, por exemplo. Também no caso do débito tributário, o sujeito passivo concorda com o pagamento do tributo em 3 (três) momentos distintos, quais sejam: a) o momento da edição da lei instituidora do tributo; b) o momento em que decide realizar a operação que sabe ser tributável e, por fim; c) o momento em que confessa ao Fisco ter dado ensejo à materialidade do tributo, detalhando todos os aspectos de sua regra matriz de incidência.

Mesmo nos casos de lançamento de ofício, disciplinado no art. 149 do CTN³⁶², em que o início do procedimento de apuração independe de qualquer manifestação

³⁶¹ Súmula 436 do STJ: “A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco.” Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 15/07/2014.

³⁶² “ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

prévia do sujeito passivo, não entendemos correto falar-se em unilateralidade do crédito tributário, uma vez que também nesse caso o ordenamento jurídico assegura ao sujeito passivo a oportunidade de manifestação acerca da validade da cobrança, manifestação esta que suspende a exigibilidade do crédito tributário até seu julgamento definitivo (constituição definitiva do crédito tributário)³⁶³.

Via de regra, a exemplo do que acontece nos processos administrativos fiscais federais, regidos pelo Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, assegura-se também ao suposto devedor ampla oportunidade de produção probatória, inclusive de natureza pericial³⁶⁴, e julgamento em dupla, e, em alguns casos, até tripla instância administrativa, nos conselhos administrativos de recursos fiscais³⁶⁵, compostos paritariamente por representantes da Fazenda e dos sujeitos passivos, tudo com vistas à impugnação do lançamento levado a efeito pelo Fisco. A amplitude da defesa, em tais processos administrativos é tamanha que alguns feitos chegam a levar anos para serem julgados.

Não custa salientar que o disposto no art. 145 do CTN, segundo o qual o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício ou iniciativa de ofício da

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

³⁶³ “ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”.

³⁶⁴ “Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito”.

³⁶⁵ “Art. 35. O recurso, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a perempção.”

autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149, aplica-se não só ao lançamento de ofício, mas também ao lançamento por declaração, nos casos em que o sujeito passivo, após declarar a matéria fática, não se conformar com o enquadramento jurídico a ela conferido pela Administração.

5.2.3 Sobre a supralegalidade e a exclusividade da Lei de Execução Fiscal.

Nos termos de jurisprudência majoritária, a Fazenda Pública só teria à sua disposição, para cobrança da dívida ativa inscrita, o instrumento da execução fiscal, regulado pela Lei Federal n. 6.830/80 – Lei de Execução Fiscal. Segundo tal entendimento, sendo o crédito unilateralmente constituído, não se poderia admitir sua execução fora da esfera judicial, sob pena de caracterização da prática como sanção política.

A tese, também aqui, não pode prosperar, seja do ponto de vista lógico jurídico, seja do ponto de vista jurídico positivo.

Em primeiro lugar, deve-se ter em mente que nenhum ato normativo de hierarquia legal pode atribuir-se um status de supralegalidade, ou seja, nenhuma lei pode conter disposição no sentido de impedir sua própria revogação ou ab-rogação por diploma legal de mesma hierarquia. Nos termos do Decreto-Lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), “Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a revogue ou modifique” (art. 2º, caput).

Queremos dizer com isso que o só fato de o ordenamento jurídico já conter uma lei específica destinada a regulamentar a execução da dívida ativa tributária da Fazenda Pública não pode servir de impeditivo à promulgação de outras leis referentes à mesma matéria, não sendo razoável, portanto, que os Tribunais e a doutrina continuem a qualificar indiscriminadamente como sanções políticas as normas instituidoras de meios alternativos de cobrança de tributos.

A execução fiscal deve ser encarada como mais uma, dentre várias possíveis, garantia extraordinária do crédito tributário, garantia esta de natureza processual, sem qualquer primazia sobre outras – processuais ou não – que porventura venham a ser estabelecidas pela legislação infraconstitucional. Demais disso, o Código Tributário Nacional nem sequer se refere à forma como a dívida ativa inscrita – após o

lançamento – deve ser cobrada, limitando-se a dispor que a ação para cobrança do referido crédito prescreve em 5 (cinco) anos (art. 174, caput).

Em segundo lugar, não se admite a ideia de que determinado direito material, como o crédito tributário da Fazenda Pública, só possa ser satisfeito por intermédio de um processo judicial, ainda mais quando posta por terra a tese da exigibilidade unilateral do crédito. O Poder Judiciário, embora seja o órgão encarregado de dizer o Direito, em última instância, no caso concreto, não é a única via para solução de controvérsias.

Até mesmo um banco, quando credor, pode valer-se, alternativa ou cumulativamente, de mecanismos diversos daqueles instituídos pelo Código de Processo Civil para execução judicial de título extrajudicial. Pode, por exemplo, contratar escritório de cobrança para entrar em contato com os devedores, bem como enviar o nome dos clientes inadimplentes aos cadastros de maus pagadores.

Com o abarrotamento do Judiciário e o julgamento cada vez menos célere das controvérsias, a tendência é que a utilização de meios alternativos de solução de conflitos ganhe cada vez mais força, chegando CÂNDIDO RANGEL DINAMARCO a afirmar que “...a exagerada valorização da tutela jurisdicional estatal, a ponto de afastar ou menosprezar o valor de outros meios de pacificar, constitui um desvio de perspectiva a ser evitado.”³⁶⁶

No mesmo sentido, CÁSSIO SCARPINELLA BUENO leciona que:

Muito se tem difundido nas doutrinas nacional e estrangeira quanto à *necessidade* de serem pensado meios *alternativos* de solução de conflitos, assim entendidos os métodos ou as formas de solução de conflitos intersubjetivos que não envolvam ou, até mesmo, que dispensem, em maior ou menor grau, a participação do Poder Judiciário e, conseqüentemente, o exercício da função jurisdicional. Em alguns destes métodos, algumas ou todas as características da *jurisdição* (v. n. 3 do Capítulo 1 da Parte III) não se fazem presentes.

Isso, contudo, não os coloca à margem do interesse do estudioso do direito processual civil. Se, é certo, tais técnicas não se valem, necessariamente, da atuação do Estado-juiz, é correto o entendimento que cada um deles representa, em um contexto mais amplo, um método de atingir uma das finalidades mais caras ao direito processual civil – e do próprio Estado -, que é a pacificação social.³⁶⁷

³⁶⁶ DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. Volume I. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 121.

³⁶⁷ BUENO, Cássio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil**, vol. 1. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 49.

As três formas mais conhecidas de autocomposição são a submissão, a renúncia e a transação. Tem-se a primeira sempre que aquele contra quem for deduzida determinada pretensão a ela se submete. Caracteriza-se a segunda quando a parte renuncia à pretensão inicialmente formulada. Por fim, fala-se em transação nos casos em que as partes puserem fim ao litígio mediante concessões recíprocas.³⁶⁸

Dentre as hipóteses de heterocomposição extrajudicial, por sua vez, destacamos a mediação, o julgamento administrativo³⁶⁹ e a arbitragem.

Em terceiro lugar, ainda que se admitisse a concretização de direitos exclusivamente pela via judicial, nada impediria que outros instrumentos adequados à matéria, criados por lei, fossem utilizados. Bom exemplo disso é a ação falimentar, instrumento adequado à execução coletiva da empresa devedora insolvente, independentemente da natureza da dívida.

Como já afirmado por nós, o que deve ficar claro é que a Fazenda Pública “...pode dispor de todos os meios – judiciais ou extrajudiciais - previstos no ordenamento jurídico, desde que não violadores das limitações constitucionais ao poder de tributar, para fazer com que se pague a obrigação tributária.”³⁷⁰

A existência da Lei de Execução Fiscal como instrumento específico de execução da dívida ativa fazendária, por todos os motivos apresentados, enfim, não pode servir de empecilho à instituição de meios mais eficazes de arrecadação.

5.2.4. Meios alternativos de cobrança de tributos como instrumentos de proteção da ordem econômica.

No capítulo anterior, vimos que a proteção da ordem econômica tem sido invocada como motivo suficiente para impedir a tomada de determinadas medidas pela Fazenda Pública em face dos grandes devedores de tributos, contando a súmula

³⁶⁸ LIMA, Fernando Antônio Negreiros. **Teoria geral do processo judicial**. São Paulo: Atlas, 2013, p. 11.

³⁶⁹ DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil, vol. 1** – Teoria geral do processo e processo de conhecimento. 10. ed. Salvador: JusPodivm, 2008, p. 74.

³⁷⁰ CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues. Cancelamento da Inscrição da Empresa no Cadastro de Contribuintes: Sanção Política ou Medida Protetiva da Ordem Econômica? In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 218. São Paulo: Dialética, novembro de 2013, p. 58.

de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal com alguns enunciados referentes à matéria.

Acontece, contudo, que a Ordem Econômica instituída pelo Constituinte Originário em 1988 não se identifica, nem de perto, com aquela discriminada anteriormente pelos incansáveis defensores da exclusividade da execução fiscal como instrumento de recuperação do crédito tributário.

Vejamos.

5.2.4.1 As duas acepções da expressão “ordem econômica”

Antes de explicarmos de que forma se operacionaliza a ordem econômica do Estado Democrático e Social de Direito, bem como qual a relevância da tributação efetiva para seu bom funcionamento, para fins didáticos, amparados nas lições de EROS ROBERTO GRAU³⁷¹, traçaremos algumas breves considerações sobre as duas acepções com as quais utilizaremos a expressão “ordem econômica”.

Em primeiro lugar, ordem econômica é expressão que compreende o conjunto das relações econômicas em determinada sociedade. Integra, pois, a ordem social verificada no mundo fenomênico, no mundo do ser.

A ordem econômica (mundo do ser) verificada nos Estados Unidos da América, por exemplo, difere bastante da ordem econômica verificada em países menos desenvolvidos, como os do continente africano, por exemplo, onde as relações de troca são menos intensas e os valores envolvidos menos pujantes.

Em segundo lugar, podemos-nos valer da expressão em comento para nos referirmos ao conjunto de normas jurídicas que regulam e definem, institucionalmente, as relações econômicas verificadas em determinada sociedade. Em outras palavras, “...ordem econômica, parcela da ordem jurídica (mundo do dever-ser), não é senão o conjunto de normas que institucionaliza uma determinada ordem econômica (mundo do ser).”³⁷²

Exemplificativamente, podemos afirmar que a ordem econômica (mundo do dever-ser) positivada no ordenamento jurídico de um Estado Liberal difere bastante daquela positivada na Constituição de um Estado Social.

³⁷¹ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012.

³⁷² **A ordem econômica...**, op. cit., p. 70.

5.2.4.2. Da ordem econômica liberal à ordem econômica social.

O Estado de Direito inspirado em ideais liberais de justiça social, como visto no Capítulo 3 desta dissertação, é aquele que mantém uma conduta passiva, de pouca interferência na vida da coletividade. Quando intervém, via de regra, o faz exclusivamente para garantir a liberdade e a propriedade dos cidadãos contra eventuais tentativas de expropriação por parte de terceiros, razão pela qual costuma-se denominar esta modalidade estatal de “Estado Guarda-Noturno”, que só atua em casos excepcionais.

No campo econômico, prevalece a concepção de que toda e qualquer troca realizada livremente entre pessoas adultas e capazes deve ser reputada válida, independentemente do conteúdo da avença ou dos eventuais prejuízos sociais dela decorrentes. Como a “mão invisível” do mercado já seria suficiente para garantir progresso social e desenvolvimento, far-se-ia desnecessária a regulação (mundo do dever ser), por meio legal ou constitucional, da ordem econômica pelo Estado.

Nesse sentido, assim leciona GRAU:

As Constituições liberais não necessitavam, no seu nível (delas, Constituições liberais), dispor, explicitamente, normas que compusessem uma ordem econômica constitucional. A ordem econômica existente no mundo do ser não merecia reparos. Assim, bastava o que definido, constitucionalmente, em relação à propriedade privada e à liberdade contratual, ao quanto, não obstante, acrescentava-se umas poucas outras disposições veiculadas no nível infraconstitucional, confirmadoras do capitalismo concorrencial, para que se tivesse composta a normatividade da *ordem econômica liberal*³⁷³.

A ordem jurídica, portanto, limita-se a retratar a ordem econômica praticada no mundo real, recebendo-a, sem grandes preocupações revolucionárias ou mesmo reformistas.

Com a passagem do Estado Liberal para o Estado Social, decorrente, como visto, da necessidade de sobrevivência do regime capitalista em face dos constantes ataques da classe operária, revigorada pelos teóricos socialistas, a ordem jurídica passou a preocupar-se em maior medida com a regulação das atividades econômicas

³⁷³ Ibidem, p. 71.

desenvolvidas no seio da sociedade.³⁷⁴ As normas constantes das constituições dos Estado Sociais, responsáveis pela implementação de vasta gama de políticas públicas de auxílio aos mais necessitados, já não se restringem a retratar a ordem econômica verificada livremente no mundo fenomênico (mundo do ser); ao contrário, limitam a livre iniciativa e a propriedade privada em prol de valores coletivos outros.

A ordem econômica liberal, então, é substituída pela ordem econômica social (intervencionista).

Na Constituição Federal de 1988, a opção por esse modelo fica clara pela leitura de numerosos de seus dispositivos, dentre os quais destacamos os artigos 1º, 3º, 5º, LXXI, 7º a 11, 24, I, 37, XIX e XX, 103, §2, 149, 201, 202 e 218, 219 e 225. Mais do que isso, o Constituinte Originário ocupou-se de positivar um título quase inteiro (Título VII – Da Ordem Econômica e Financeira) para tratar exclusivamente da matéria.

A ordem econômica almejada, fundada na valorização do trabalho humano e da livre iniciativa, tem agora por objetivo assegurar a todos existência digna conforme os ditames da justiça social (CF/88, art. 170, *caput*). O lucro e a liberdade irrestrita de troca, como se vê, perdem a primazia, no rol dos valores juridicizados, para a dignidade do trabalhador e a promoção da igualdade material.

No mesmo sentido, LEONARDO VIZEU FIGUEIREDO explica que a previsão de liberdade de exercício de atividade econômica, estabelecida no texto da Constituição, “...não significa que o Estado, nos casos em que se evidencie interesse da coletividade, não possa regular a atividade econômica, impondo requisitos para seu exercício racional, atuando, inclusive, com poder de polícia administrativa”³⁷⁵.

Até mesmo a propriedade privada e a livre iniciativa, postulados basilares dos regimes liberais, devem ser interpretadas levando-se em consideração o contexto mais amplo de um Estado Democrático e Social. Como ensina CALIXTO SALOMÃO FILHO, “...livre iniciativa não é sinônimo de liberdade econômica absoluta”, mas, sim,

³⁷⁴ Sobre a natureza não revolucionária – mas reformadora – da nova ordem econômica, GRAU ensina que: “A introdução, no nível constitucional, de disposições específicas, atinentes à conformação da ordem econômica (mundo do ser), não consubstancia, em rigor, uma ruptura dela. Antes, pelo contrário, expressa – como venho afirmando – o desígnio de se a aprimorar, tendo-se em vista a sua defesa. A ordem econômica (mundo do dever-ser) tem finalidade de preservação do capitalismo. Daí a feição *social*, que lhe é atribuída, a qual, longe de desnudar-se como mera concessão a um modismo, assume, nitidamente, conteúdo ideológico.” (**A ordem econômica...**, *op. cit.*, p. 72-73).

³⁷⁵ FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Lições de Direito Econômico**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. pp. 65-66.

uma “...cláusula geral cujo conteúdo é preenchido pelos incisos do mesmo artigo. Esses princípios claramente definem a liberdade de iniciativa não como uma liberdade anárquica, porém social”.³⁷⁶

Não à toa, a Constituição arrola também, dentre os princípios fundamentais da ordem econômica, os princípios da função social da propriedade, da livre concorrência, da defesa do consumidor, da defesa do meio ambiente, da redução das desigualdades regionais e sociais, da busca do pleno emprego e do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no país (CF/88, art. 170, incisos III, IV, V, VI, VII, VIII e IX).

A produção de riquezas, portanto, deve proporcionar um bem a toda a coletividade, não apenas ao comerciante, não se admitindo a exploração do trabalhador ou a inutilização ou subutilização da propriedade privada. Enfim, o equilíbrio da nova ordem econômica, assim como o equilíbrio do sistema tributário, deve servir de caminho para o alcance dos objetivos fundamentais da República, como a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais.

O princípio da livre concorrência (CF/88, art. 170, IV), norma da maior relevância para nosso trabalho, também delinea o novo conceito de livre iniciativa, de forma que desta não poderemos falar nos casos em que a primeira não for assegurada. Referido princípio deve ser tomado, segundo ensinamentos de BOMFIM, como “...princípio jurídico capaz de preservar uma compatibilidade concorrencial entre os agentes econômicos, conduzindo-os a uma igualdade de condições de competir.”³⁷⁷ Trata-se, pois, de proteger a concorrência, não os concorrentes.

A livre concorrência não implica proibição de desigualdades naturais entre os agentes econômicos atuantes no mercado, desde que sejam fruto de maiores eficiência e capacidade de organização, mas as desigualdades decorrentes de condutas ilícitas, especialmente voltadas a prejudicar a livre iniciativa dos demais participantes e, em última instância, a sociedade como um todo. Fala-se, nesse segundo caso, em ofensa própria à livre concorrência.³⁷⁸

³⁷⁶ SALOMÃO FILHO, Calixto. **Regulação da Atividade Econômica** (princípios e fundamentos jurídicos). São Paulo: Malheiros, 2001. pp. 93-94.

³⁷⁷ BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 179.

³⁷⁸ BOMFIM, Diego. **Tributação...**, op. cit., p. 182.

Do princípio em comento decorrem os subprincípios da neutralidade concorrencial do Estado e da neutralidade tributária, segundo os quais o Estado não só não pode contribuir, inclusive por meio da tributação, para o desequilíbrio competitivo injustificado, como, ao contrário, deve agir para combatê-lo.³⁷⁹

Nesse sentido, SALOMÃO FILHO vaticina que é preciso:

Primeiro, garantir que o sucesso relativo das empresas no mercado dependa exclusivamente de sua eficiência, e não de sua 'esperteza negocial' – isto é, de sua capacidade de desviar consumidores de seus concorrentes sem que isso decorra de comparações baseadas exclusivamente em dados do mercado.³⁸⁰

Com vistas a nortear a intervenção estatal protetiva da Ordem Econômica, a Constituição estabelece, em seu art. 146-A, que a Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. No art. 173, §4º, do Texto Supremo, por sua vez, estabelece-se que a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

Visando à defesa do consumidor, em nível infraconstitucional, foi editado o Código Brasileiro de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990); para proteção da livre concorrência, função social da propriedade e repressão do abuso do poder econômico, foi criada a Lei 8.884, de 11 de junho de 1994, conhecida como lei de defesa da concorrência, posteriormente revogada pela Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011 (nova Lei de Defesa da Concorrência). A lei complementar contendo critérios especiais de tributação com o objetivo de proteger a concorrência ainda não foi editada.

5.2.4.3 Sonegação fiscal e ordem econômica

O reiterado inadimplemento de tributos e a sonegação fiscal são práticas (mundo do ser) que indiscutivelmente violam os ditames da Ordem Econômica

³⁷⁹ Ibidem, p. 182.

³⁸⁰ **Direito concorrencial – as condutas**. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 54.

(mundo do deve ser) inaugurada em 1988, caracterizando-se, pois, como condutas institucionalmente inconstitucionais.³⁸¹

O agente econômico que não paga seus tributos na forma prevista em lei não contribui para a repartição das riquezas por ele produzidas, conseqüentemente, não trabalha em prol da dignidade da pessoa humana, da construção de uma sociedade livre, justa e solidária, da erradicação da pobreza e da redução das desigualdades sociais e regionais, muito embora gere alguns empregos. Ao contrário, gera concentração de renda e amplia ainda mais o fosso existente entre os mais pobres e os mais ricos.

Além disso, o sonegador de tributos viola o ideal de livre concorrência pensado pelo constituinte originário, na medida em que, ao vender produtos por preços abaixo dos praticados no mercado, inviabiliza a livre iniciativa dos demais participantes de seu segmento econômico.

No mesmo sentido, o professor IVES GANDRA MARTINS leciona haver “...descompetitividade empresarial e concorrência desleal sempre que ocorra sonegação tributária, visto que, neste ponto, a empresa que sonega leva incomensurável vantagem sobre seus concorrentes que pagam tributos.”³⁸² Em outros termos, alguém que cumpre com suas obrigações fiscais – que, num Estado Social, como visto, são significativas – não tem condições de competir com alguém que não o faz.

Para assegurar o equilíbrio da ordem econômica, até mesmo por força dos supracitados princípios da neutralidade concorrencial do Estado e da neutralidade tributária, o Estado deve empreender forças no sentido de recuperar os valores não adimplidos e fazer com que o agente econômico volte a cumprir regularmente com suas obrigações fiscais. É dizer, o Estado não pode, por sua omissão, permitir tratamento tributário diferenciado e não justificado em favor de alguns sujeitos passivos em detrimento dos demais.

³⁸¹ Para GRAU, com quem concordamos integralmente, “A amplitude dos preceitos constitucionais abrange não apenas normas jurídicas, mas também condutas.” (GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica...**, op. cit., p. 193).

³⁸² MARTINS, Ives Gandra. Obrigações acessórias tributárias e a disciplina jurídica da concorrência. In: FERRAZ, Roberto (org.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 669-682.

A atuação estatal, nesse sentido, embora não possa prescindir de uma postura mais eficiente e racional quando do acerto da relação jurídica tributária e da cobrança, pelos meios convencionais, dos valores já identificados e inscritos em dívida ativa, não pode a ela se limitar.

A ordem econômica intervencionista não admite que sua proteção se dê apenas pelos mecanismos já disponibilizados pela legislação tributária e processual tributária, extremamente ineficientes, como visto, fazendo-se indispensável o uso de todos os meios constitucionalmente admitidos para o desempenho de tal mister. O sujeito que viola a livre concorrência mediante o não pagamento de tributo não deve ser tratado com menos rigor do que aquele que o faz sem descuidar das obrigações fiscais, na medida em que o tributo não configura obrigação de menor relevância se comparada às obrigações privadas, sobretudo num Estado Democrático e Social de Direito que se propõe a construir uma sociedade solidária.

A Lei n. 12.529/2011 (Lei de Defesa da Concorrência) institui uma série de sanções aos agentes que cometerem infrações à ordem econômica, sendo nosso entendimento que referidas penalidades devem também ser aplicadas àqueles que sonham tributos. Além da pena de multa, estabelece-se, exemplificativamente, a proibição de contratar com instituições financeiras oficiais e participar de licitações tendo por objeto aquisições, alienações, realização de obras e serviços, concessão de serviços públicos, na administração pública federal, estadual, municipal e do Distrito Federal, bem como em entidades da administração indireta, por prazo não inferior a 5 (cinco) anos (Lei n. 12.529/2011, art. 38, II) e a inscrição do infrator no Cadastro Nacional de Defesa do Consumidor (Lei n. 12.529/2011, art. 38, III). Para os casos mais graves, a lei comina até mesmo as penalidades de cisão de sociedade, transferência de controle societário, venda de ativos ou cessação parcial de atividade, proibição de exercer o comércio em nome próprio ou como representante de pessoa jurídica, pelo prazo de até 5 (cinco) anos e qualquer outro ato ou providência necessários para a eliminação dos efeitos nocivos à ordem econômica (Lei n. 12.529/2011, art. 38, V, VI e VII).

Se comparado às sanções discriminadas acima, o cancelamento da inscrição da empresa no cadastro de contribuintes de determinado tributo em razão de dívidas tributárias afigura-se medida até menos rigorosa.

Importante salientar também não existirem óbices constitucionais ou infraconstitucionais à edição de lei com esse conteúdo, tendo em vista que a Constituição de 1988, ao estabelecer que a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros (CF/88, art. 173, §4º), não faz qualquer ressalva quanto à competência para promulgação do referido diploma normativo.

Além disso, a competência para legislar sobre direito econômico, nos termos do art. 24, I, do Texto Supremo, é concorrente entre União, Estados e Distrito Federal, remanescendo aos Municípios a competência legislativa para dispor sobre a matéria quando envolvido exclusivamente interesse local.

5.3 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS À INSTITUIÇÃO DE MEIOS ALTERNATIVOS DE COBRANÇA DE TRIBUTOS.

Pelo exposto acima, podemos perceber que os meios alternativos – à execução fiscal – de cobrança de tributos não podem, a priori, ser reputados inválidos e taxados de sanções políticas tributárias. Isso não significa, contudo, que o legislador ordinário seja livre para estabelecer quaisquer medidas tendentes à recuperação do crédito fazendário.

Para que a garantia extraordinária do crédito tributário, que pode fazer as vezes de meio de proteção da ordem econômica, seja válida, é preciso que sejam asseguradas ao devedor, em primeiro lugar, as garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Além disso, deve-se verificar se a medida está de acordo com o princípio da isonomia e se não viola direitos e garantias fundamentais do contribuinte, o que só se consegue aferir por meio dos testes de proporcionalidade.

5.3.1 Respeito ao devido processo legal procedimental

Para avaliarmos se o instrumento alternativo de cobrança de tributos encontra-se em consonância com a ordem jurídica inaugurada em 1988, em primeiro lugar, devemos verificar se houve algum tipo de restrição, pela Fazenda Pública credora, da garantia constitucional do devido processo legal, seja em sua aceção

formal, referente à observância das demais garantias de cunho processual, seja em sua acepção material, referente ao conteúdo e à justiça das decisões.³⁸³⁻³⁸⁴

É preciso, pois, como decorrência do devido processo legal, que a Administração, quando da cobrança por via diversa da execução fiscal, sobretudo nos casos que implicarem restrição direta e imediata de direitos, como na situação de cancelamento da inscrição da empresa no cadastro de contribuintes, confira ao contribuinte a oportunidade de participação em contraditório, o que, segundo as mais modernas diretrizes do direito processual civil brasileiro, implica não só direito de manifestação, mas também o poder de influenciar a decisão do órgão julgador.³⁸⁵

Ao lado da garantia do contraditório, deve ser assegurada ao sujeito passivo defesa ampla, compreendida, nas palavras de LUIZ GUILHERME MARINONI, com as quais concordamos integralmente, como aquela que “...não pode ser limitada irracionalmente”, haja vista que “Há situações em que a limitação da defesa é necessária para permitir a efetividade da tutela do direito.”³⁸⁶

O processo administrativo de cobrança, além disso, deve ser célere e eficiente, de forma que, no menor prazo possível, sem que se descuide das demais garantias processuais, possa o administrado ter ciência do entendimento definitivo da Administração acerca da matéria, até mesmo para que decida pelo ajuizamento – ou não – da ação judicial cabível.

Enfim, todas as garantias processuais inerentes à cláusula do *due process of law* devem ser respeitadas pelo Fisco.³⁸⁷

³⁸³ Nesse sentido, confira-se: DIDIER JR., Fredie. **Curso...**, vol. 1 *op. cit.*, p. 34; LIMA, Fernando Antônio Negreiros. **Teoria geral...**, *op. cit.*, p. 69.

³⁸⁴ Não nos referimos aqui, não custa explicar, ao procedimento de apuração prévio ao ato de lançamento – que também obedece ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, como visto -, mas ao momento posterior, da cobrança da dívida já devidamente inscrita.

³⁸⁵ Nesse sentido, DIDIER JR. explica que “O processo é um instrumento de composição de conflito – pacificação social – que se realiza sob o manto do contraditório. O contraditório é inerente ao processo. Trata-se de princípio que pode ser decomposto em duas garantias: participação (audiência; comunicação; ciência) e possibilidade de influência na decisão. Aplica-se o princípio do contraditório, derivado que é do devido processo legal, nos âmbitos jurisdicional, administrativo e negocial.” (DIDIER JR., Fredie. **Curso...**, vol. 1..., *op. cit.*, p. 45).

³⁸⁶ MARINONI, Luiz Guilherme. **Teoria geral do processo** (Curso de direito processual civil; v.1). 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 316-317.

³⁸⁷ Sobre o devido processo legal substancial e o postulado da proporcionalidade, falaremos com maior vagar em tópico próprio.

Antes de proceder ao cancelamento da inscrição da empresa inadimplente, portanto, exemplificativamente, a Administração Pública deve notificá-la para que apresente manifestação e, sendo o caso, demonstre o não preenchimento dos requisitos legais porventura exigidos para paralisação de atividades, algo semelhante ao que ocorre no âmbito do Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE antes da aplicação das sanções por infrações à ordem econômica (Lei n. 12.529/2011, artigos 48 e seguintes). Além disso, em muitos casos, faz-se indispensável que se oportunizem a juntada de documentos e a produção probatória indispensável ao deslinde da controvérsia.

Ainda dentro da ideia de respeito ao devido processo legal, é preciso que a lei instituidora do meio alternativo de cobrança não impeça a parte de, em se sentido lesada, acionar o Poder Judiciário (CF/88, art. 5º, XXXV) para discutir qualquer assunto relacionado não só ao mérito da exação ou ao procedimento de apuração prévio ao lançamento, como também ao próprio procedimento – alternativo - de cobrança utilizado pelo Fisco.

Não optando a Fazenda Pública pelo ajuizamento da execução fiscal, o sujeito passivo da exação, embora não possa se manifestar por meio dos embargos à execução fiscal, poderá ajuizar todas as ações não exacionais existentes no ordenamento, quando então deverão ser asseguradas todas as garantias processuais constitucionais mencionadas acima. Dentre as medidas judiciais à disposição do contribuinte, destacamos as ações declaratória, anulatória e o mandado de segurança.

5.3.2 Isonomia

O princípio da isonomia – ou igualdade -, direito fundamental positivado no art. 5º, caput, da Constituição de 1988, estabelece que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade. Trata-se, não restam dúvidas, de um dos valores supremos de nosso Estado Constitucional de Direito, funcionando, conseqüentemente, como vetor interpretativo das demais disposições constitucionais. Em consonância com a máxima aristotélica, haverá igualdade, em última instância,

sempre que se tratem igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades.

A noção de igualdade teve seu primeiro grande momento no universo jurídico na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, de acordo com a qual “...os homens nascem e são livres e iguais em direitos” (Art. 1º). À época, como visto quando estávamos estudando as lições de KANT e outros teóricos liberais, contudo, prevalecia a concepção liberal de uma igualdade “abstrata e apriorística”³⁸⁸, logo, uma concepção meramente formal de igualdade. Vê-se assim que, no início, a isonomia era vista sobremaneira como um meio de garantir a força da lei e inibir os privilégios da nobreza, sem que efetivamente se preocupasse com as diferenças concretas existentes entre os homens.

Hoje, em qualquer Estado Social, predomina a noção de igualdade material, segundo a qual tratamentos diferenciados serão bem-vindos nas situações em que os administrados encontrarem-se em posições de desigualdade.

Sobre o tema, são irretocáveis as palavras de INGO WOLFGANG SARLET:

Igualdade em sentido material, além disso, significa proibição de tratamento arbitrário, ou seja, a vedação da utilização, para o efeito de estabelecer as relações de igualdade e desigualdade, de critérios intrinsecamente injustos e violadores da dignidade da pessoa humana, de tal sorte que a igualdade, já agora na segunda fase de compreensão na seara jurídico-constitucional, opera como exigência de critérios razoáveis e justos para determinados tratamentos desiguais.³⁸⁹

Além da disposição geral da igualdade constante do art. 5º, *caput*, supracitado, nossa Carta Magna estabelece ainda uma série de disposições que conferem concretude a esse dever de isonomia, a exemplo do que ocorre com a igualdade entre homens e mulheres em direitos e obrigações (CF/88, art. 5º, I), a proibição de diferença de salários, de exercício de funções e de critério de admissão por motivo de sexo, idade, cor ou estado civil (CF/88, art. 7º, XXX) e a proibição de

³⁸⁸ CARVALHO, Raquel Melo Urbano de. **Curso de Direito Administrativo**. 2. ed. Salvador: Jus Podivm, 2009. p. 160.

³⁸⁹ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013. pp. 540-541.

qualquer discriminação no tocante a salário e critérios de admissão do trabalhador portador de deficiência (CF/88, art. 7º, XXXI)³⁹⁰.

Na seara tributária, decorrem da igualdade genérica os princípios da isonomia tributária (CF/88, art. 150, II), da capacidade contributiva (CF/88, art. 145, §1º) e da proibição da tributação com efeito de confisco (CF/88, art. 150, IV). Sobre o princípio, CARRAZZA explica que “A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade, melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário.”³⁹¹ É por causa disso, por exemplo, que nossa Constituição confere tratamento tributário favorecido às micro e pequenas empresas (CF/88, art. 179) e estabelece uma série de imunidades tributárias – genéricas e específicas.

No Brasil, ninguém dissertou tão bem acerca da melhor forma de identificar os sujeitos merecedores de tratamento diferenciado – ou igualitário – quanto BANDEIRA DE MELLO. Em seu *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, como visto no segundo capítulo deste estudo, o jurista defende a validade das discriminações empreendidas pelo Estado sempre que forem superados 3 (três) estágios fundamentais, quais sejam: 1) escolha ponderada do fator de discriminação; 2) existência de correlação lógica entre o fator de discriminação e a desequiparação pretendida e; 3) consonância da discriminação com os interesses protegidos pela Constituição.³⁹²

Assim, trazendo as lições acima para o campo dos meios alternativos de cobrança de tributos, entendemos que o Poder Público deve, antes de aplicar o referido procedimento diferenciado, escolher com ponderação o motivo pelo qual determinado sujeito passivo – ou grupo de sujeitos passivos – está sendo tratado de maneira diversa dos demais, sujeitos à execução fiscal de dívida ativa na forma estabelecida pela Lei n. 6.830/80. São exemplos de fatores de discriminação o segmento econômico em que atua o contribuinte, o montante da dívida ativa inscrita e a liquidez patrimonial do referido sujeito passivo.

³⁹⁰ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso...**, op. cit., pp. 542-543.

³⁹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, op. cit., p. 89.

³⁹² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo...**, op. cit., 2003.

Além disso, é fundamental que exista uma correlação lógica entre o fator escolhido para justificar o tratamento diferenciado (segmento econômico do contribuinte, montante da dívida ativa inscrita etc) e o referido tratamento, não sendo admissível, por exemplo, que se estabeleça o cancelamento da inscrição de determinada empresa no cadastro de contribuintes de determinado tributo tomando-se por fundamento o fato de seus faturamento e dívida inscrita serem de reduzido montante.

Por fim, é preciso que o tratamento discriminatório legalmente previsto esteja de acordo com os valores maiores da Constituição, ou seja, é preciso que a medida sirva ao alcance da concepção de justiça fiscal e social positivada pelo constituinte originário.

5.3.3 Aplicação proporcional da medida e respeito aos direitos fundamentais^{393_394}

Nas palavras de ÁVILA, "...a proporcionalidade constitui-se em um postulado normativo aplicativo, decorrente do caráter principial das normas e da função distributiva do Direito"; sua aplicação, porém, "...depende do imbricamento entre bens jurídicos e da existência de uma relação meio/fim intersubjetivamente controlável."³⁹⁵

Para o autor, trata-se a proporcionalidade de uma limitação de 2º grau, na medida em que se encontra no nível das normas que regulam o método de aplicação

³⁹³ No presente texto, não discorreremos sobre as principais diferenças entre razoabilidade e proporcionalidade, o que faremos amparados na doutrina do professor BARROSO, para quem um e outro abrigam os mesmos valores subjacentes, embora possuam origens e construções doutrinárias distintas. Nas palavras do atual ministro do Supremo Tribunal Federal, "... ideia de razoabilidade remonta ao sistema jurídico anglo-saxão, tendo especial destaque no direito norte-americano, como desdobramento do conceito de devido processo legal substantivo. O princípio foi desenvolvido, como próprio do sistema do common law, através de precedentes sucessivos, sem maior preocupação com uma formulação doutrinária sistemática. Já a noção de proporcionalidade vem associada ao sistema jurídico alemão, cujas raízes romano-germânicas conduziram a um desenvolvimento dogmático mais analítico e ordenado. De parte isso, deve-se registrar que o princípio, nos Estados Unidos, foi antes de tudo um instrumento de direito constitucional, funcionando como um critério de aferição da constitucionalidade de determinadas leis. Já na Alemanha, o conceito evoluiu a partir do direito administrativo, como mecanismo de controle dos atos do Executivo. Sem embargo da origem e do desenvolvimento diversos, um e outro abrigam os mesmos valores subjacentes: racionalidade, justiça, medida adequada, senso comum, rejeição aos atos arbitrários ou caprichosos. Por essa razão, razoabilidade e proporcionalidade são conceitos próximos o suficiente para serem intercambiáveis." (**Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 328).

³⁹⁴ VIRGÍLIO AFONSO DA SILVA, embora defenda que proporcionalidade e razoabilidade não possam ser tratados como sinônimos, admite que ambos têm objetivos semelhantes, quais sejam, controlar as atividades legislativa ou executiva. (SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. In: **Revista dos Tribunais**, vol. 798, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, abril/2002, p. 23).

³⁹⁵ **Teoria...**, op. cit., p. 113.

das chamadas limitações de 1º grau, como regras e princípios.³⁹⁶ É justamente por atuar nos casos de colisão entre princípios, sobretudo aqueles caracterizados como direitos e garantias fundamentais, que a proporcionalidade não pode a eles se equiparar.³⁹⁷⁻³⁹⁸

A proporcionalidade, que não está expressamente prevista na Constituição de 1988, tem sido fundamentada, inclusive na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal³⁹⁹, na cláusula do devido processo legal (CF/88, art. 5º, LIX), mais especificamente, em sua acepção substantiva, segundo a qual não basta, num processo administrativo ou judicial, que haja regularidade formal, devendo a decisão ser “...substancialmente razoável e correta.”⁴⁰⁰ Na legislação infraconstitucional federal, podemos encontrar menção aos critérios de proporcionalidade no art. 2º, parágrafo único, inciso VI, da Lei n. 9.784, de 28 de janeiro de 1999⁴⁰¹, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

De acordo com SARLET, “O princípio da proporcionalidade, que constitui um dos pilares do Estado Democrático de Direito brasileiro, desponta como instrumento metódico de controle dos atos... dos poderes públicos”. Para ele, no entanto, nada obsta “...sua eventual aplicação a atos de sujeitos privados.”⁴⁰² Além da legalidade,

³⁹⁶ Ibidem, p. 88.

³⁹⁷ O entendimento aqui defendido é minoritário, referindo-se a quase unanimidade da doutrina nacional a um “princípio da proporcionalidade”. Dentre outros, confira-se: BARROSO, Luis Roberto. **Curso...**, *op. cit.*, p. 328; MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Inocêncio Mártires, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso...**, *op. cit.*, p. 400; SARLET, Ingo, MARINONI, Luiz Guilherme, MITIDIERO, Daniel. **Curso...**, *op. cit.*, p. 348; SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. In: **Revista dos Tribunais**, vol. 798, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, abril/2002, p. 23.

³⁹⁸ Em sentido diverso, CÁSSIO SCARPINELLA BUENO entende que “...o que, por vezes, é chamado de ‘princípio da proporcionalidade’”, deve, na verdade, ser entendido como “regra da proporcionalidade”, tendo em vista que “...não admite qualquer hesitação, quanto à sua aplicação, em termos de preponderância valorativa.” (BUENO, Cássio Scarpinella. **Curso...**, vol. 1..., *op. cit.*, p. 122).

³⁹⁹ Dentre outros, confira-se: BRASIL. Supremo Tribunal Federal, HC 107082, Relator Ministro Ayres Britto, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 26-04-2012; BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 274384, Relator Ministro Maurício Corrêa, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 21-05-2004; BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 300343, Relator Ministro Maurício Corrêa, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 11-06-2004. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 29/12/2014.

⁴⁰⁰ DIDIER JR. Fredie. **Curso...**, vol. 1..., *op. cit.*, p. 34.

⁴⁰¹ “Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: (...) VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público”.

⁴⁰² **Curso...**, *op. cit.*, p. 349.

perquire-se se o agente público, ao agir de maneira discricionária, atuou “...na esfera de liberdade de conformação do legislador”⁴⁰³.

Por atos dos poderes públicos, devemos compreender não só os atos legislativos praticados pelos parlamentares, mas também os atos administrativos executórios, o que leva MENDES a referir-se a um “duplo controle de proporcionalidade” e a um “controle de proporcionalidade in concreto”. Para o professor da Universidade de Brasília, “Esta solução parece irrepreensível na maioria dos casos, sobretudo naqueles que envolvem normas de conformação extremamente abertas (cláusulas gerais; fórmulas marcadamente abstratas).”⁴⁰⁴

Nesse sentido, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 223, em que se discutia a validade de medida provisória que instituía limitações à concessão de medidas liminares em mandados de segurança e ações ordinárias, o Ministro Relator para o acórdão, SEPÚLVEDA PERTENCE, deixou consignado que “...a solução estará no manejo do sistema difuso, porque nele, em cada caso concreto, nenhuma medida provisória pode subtrair ao juiz da causa um exame da constitucionalidade... das restrições impostas ao seu poder cautelar”. Para ele, o julgador, deve deixar de “... dar aplicação, no caso concreto, à medida provisória, na medida em que, em relação àquele caso, a julgue inconstitucional, porque abusiva.”⁴⁰⁵

Os valores fundamentais subjacentes ao postulado da proporcionalidade, e isso não se pode perder de mente de forma alguma, como bem observa BARROSO, são “...racionalidade, justiça, medida adequada, senso comum, rejeição aos atos arbitrários ou caprichosos.”⁴⁰⁶

O exame da proporcionalidade, como visto, deve-se aplicar sempre que houver uma medida concreta destinada a realizar uma finalidade. Tal medida estará de acordo com a ordem constitucional sempre que superar os 3 (três) estágios da proporcionalidade, quais sejam, nas lições de ROBERT ALEXY: a) adequação; b) necessidade e; c) proporcionalidade em sentido estrito.

⁴⁰³Curso..., *op. cit.*, p. 401.

⁴⁰⁴ Ibidem, p. 415-416.

⁴⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 223 MC, Relator Ministro Paulo Brossard, Relator para o Acórdão Ministro Sepúlveda Pertence, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 29-06-1990. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 29/12/2014.

⁴⁰⁶ BARROSO, Luís Roberto. **Curso...**, *op. cit.*, p. 328.

Por adequação, também conhecida como pertinência ou idoneidade, deve-se entender que o meio utilizado pelo administrador ou pelo órgão legislativo, quando da realização de medidas restritivas de direitos, deve atingir o objetivo escolhido. A intervenção só será necessária, por sua vez, quando não puder ser substituída por outra de menor gravidade, daí falar-se também em vedação de excessos. Por fim, falar-se-á em proporcionalidade em sentido estrito quando os benefícios da medida, adequada e necessária, em termos de realização do objetivo pretendido, superar outros valores constitucionalizados e limitados. Utiliza-se aqui também a expressão mínima restrição⁴⁰⁷.

Encontramos aplicação do devido processo legal material não só no Direito Constitucional, mas em diversos outros ramos do Direito. No Direito Processual Penal, por exemplo, os Tribunais – com destaque para o Supremo Tribunal Federal - têm se valido da proporcionalidade para fixar a pena dos réus⁴⁰⁸, decidir acerca da admissibilidade – ou inadmissibilidade - de provas obtidas por meios ilícitos⁴⁰⁹⁻⁴¹⁰, bem como, nos crimes de menor relevância, para afastar a tipicidade da conduta⁴¹¹.

No Direito Administrativo, a matéria adquire relevância em diversos momentos, sobretudo quando se está tratando dos limites do poder de polícia administrativa⁴¹² e do poder disciplinar da administração⁴¹³.

No Direito Processual Civil, por sua vez, a proporcionalidade tem também aplicação em numerosas situações, como aquelas enumeradas por FREDIE DIDIER JR.: “a) fixação do valor das multas processuais; b) concessão de provimentos

⁴⁰⁷ALEX Y, Robert. **Teoria de Los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. pp. 111-115.

⁴⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RHC 122977, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 22-08-2014. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 29/12/2014.

⁴⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, HC 80949, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 14-12-2001. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 29/12/2014.

⁴¹⁰ No mesmo sentido, confira-se: TÁVORA, Nestor, ALENCAR, Rosmar Rodrigues. **Curso de direito processual penal**. 5. ed. revista, ampliada e atualizada. Salvador: JusPodivm, 2011, p. 71-72.

⁴¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, HC 119672, Relator Ministro Luiz Fux, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 02-06-2014. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 29/12/2014.

⁴¹² Nesse sentido, JOSÉ DOS SANTOS CARVALHO FILHO explica que “Não havendo proporcionalidade entre a medida adotada e o fim a que se destina, incorrerá a autoridade administrativa em *abuso de poder* e ensejará invalidação da medida na via judicial, inclusive através de mandado de segurança.” (CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 24. ed. rev. ampl. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 84).

⁴¹³ BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Processo administrativo disciplinar**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 230.

liminares; c) utilização do poder geral de cautela (art. 798 do CPC); d) utilização do poder geral de efetivação (art. 461, §5º, CPC)”⁴¹⁴⁻⁴¹⁵.

Na esfera tributária, a proporcionalidade tem sido utilizada sobretudo como instrumento de contenção de abusos legislativos relacionados à fixação das multas tributárias⁴¹⁶, bem como como instrumento de controle de validade dos atos de fiscalização e praticabilidade levados a efeito pela Fazenda Pública.

Também no campo dos meios alternativos de cobrança de tributos, o exame metódico e trifásico da proporcionalidade dos atos – legislativos e executivos – do Poder Público será indispensável à averiguação da constitucionalidade ou inconstitucionalidade da medida.

Em algumas situações, a análise da adequação e da necessidade da lei instituidora do mecanismo já será suficiente à sua invalidação.

Noutros casos, contudo, apenas a apreciação detida das peculiaridades e das provas do caso concreto poderá munir o magistrado de meios para saber se a Administração Pública efetivamente está respeitando os direitos e garantias fundamentais constitucionais, bem como as limitações constitucionais ao poder de tributar.

⁴¹⁴ *Curso...*, Vol. 1, op. cit., p. 39.

⁴¹⁵ JOSÉ MIGUEL GARCIA MEDINA destaca a importância da proporcionalidade nos processos de execução ou na fase de cumprimento de sentença de um processo de conhecimento, quando faz menção à possível crise de princípios decorrente da admissibilidade de “...lanço inferior ao valor da avaliação, em segunda praça ou leilão”, bem como da admissibilidade de penhora sobre determinados bens. (MEDINA, José Miguel Garcia. **Processo de execução e cumprimento de sentença**. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 56).

⁴¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 551, Relator Ministro Ilmar Galvão, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 14-02-2003. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 29/12/2014.

6 MEIOS ALTERNATIVOS DE COBRANÇA DE TRIBUTOS: ESPÉCIES

6.1 PROTESTO DE CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA

6.1.1 Protesto de título e documentos de dívida: noções gerais

Nos termos da Lei n. 9.492, de 10 de setembro de 1997, protesto é o ato formal e solene pelo qual se provam a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida (art. 1º, *caput*).

Ainda segundo o diploma legal em comento, compete privativamente ao Tabelião de Protesto de Títulos, na tutela dos interesses públicos e privados, a protocolização, a intimação, o acolhimento da devolução ou do aceite, o recebimento do pagamento do título e de outros documentos de dívida, assim como lavrar e registrar o protesto (art. 3º)⁴¹⁷.

De maneira didática, ensina ANDRÉ LUIZ SANTA CRUZ RAMOS que o protesto atesta, em regra, um fato relevante para a relação cambial, ato este que pode ser: “(i) a falta de aceite do título, (ii) a falta de devolução do título ou (iii) a falta de pagamento do título.”⁴¹⁸ Na mesma linha, RUBENS REQUIÃO explica que “O protesto constitui precisamente um ato oficial e público que comprova a exigência do cumprimento daquelas obrigações cambiárias, constituindo-se em prova plena.”⁴¹⁹

O protesto do título é causa interruptiva da prescrição civil, nos termos do que dispõe o Código Civil de 2002 (art. 202, III), não se aplicando a regra, contudo, à prescrição do crédito tributário, por força do que determina a Constituição Federal (art. 146, III, b). Apenas o protesto judicial (CTN, art. 174, parágrafo único, II), não regulamentado pela Lei n. 9.492/97, é capaz de interromper a prescrição do crédito tributário.⁴²⁰

⁴¹⁷ Não por outro motivo, CARLOS HENRIQUE ABRAÃO refere-se ao agente público em comento como o “juiz do protesto”. (Carlos Henrique. **Protesto**: caracterização da mora, inadimplemento obrigacional. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 2).

⁴¹⁸ RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Curso de direito empresarial**: o novo regime jurídico-empresarial brasileiro. 4. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPodivm; São Paulo: Método, 2010, p. 297.

⁴¹⁹ REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial, vol. 2**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 354.

⁴²⁰ Nesse sentido, dentre outros, confira-se: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso...**, op. cit., p. 834-835; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário...**, op. cit. p. 568.

O procedimento de protesto de título ou outro documento de dívida encontra-se positivado ao longo de toda a Lei n. 9.492/97. De maneira resumida, o rito transcorre da seguinte maneira:

Em primeiro lugar, dá-se a apresentação do título pelo credor supostamente prejudicado pelo inadimplemento da obrigação (art. 5º, caput), após o que o Tabelião irá realizar o protocolo do referido documento, verificar o preenchimento de seus requisitos formais (art. 9º) e expedir intimação ao devedor para que pague a dívida dentro do prazo limite de 3 (três) dias (art. 14, caput, e §2º). Caso opte por realizar o pagamento dentro do prazo constante da intimação, poderá o devedor fazê-lo diretamente no cartório, oportunidade em que deverá recolher também os emolumentos e as despesas pré-estabelecidas (art. 19). Por fim, decorrido sem pagamento o lapso temporal de 3 (três) dias - contados do protocolo do título ou documento de dívida -, o Tabelião deve proceder ao registro do protesto (art. 20).

Além de servir de instrumento de publicidade e prova do inadimplemento de determinadas obrigações (protesto facultativo), o protesto configura também pré-requisito obrigatório à prática de determinados atos empresariais, como: a) o requerimento de falência em razão de impontualidade injustificada (Lei n. 11.101/2005, art. 94, §3º) e; b) a responsabilização dos codevedores – endossantes, avalistas etc - de um título de crédito (protesto necessário)⁴²¹.

O protesto tem sido utilizado com maior intensidade, nos dias de hoje, no entanto, como instrumento indireto de pressão e cobrança. Isso ocorre porque os chamados órgãos de proteção ao crédito, como SERASA e SPC, solicitam aos tabelionatos de protesto a relação dos devedores protestados para fins de atualização de seus cadastros de maus pagadores. Como as instituições financeiras e creditícias não oferecem empréstimos aos clientes já incluídos nos referidos cadastros, acabam estes vendo-se compelidos a quitar, com a máxima urgência possível, suas dívidas protestadas⁴²².

⁴²¹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. 6. ed. rev. e atual. de acordo com o novo código civil (Lei n. 10.406, de 10-1-2002). São Paulo: Saraiva, 2002, p. 374.

⁴²² Nesse sentido, ALBERTO NOGUEIRA JUNIOR afirma que "...o protesto, em si mesmo, não é apenas um ato de comunicação e de publicidade formal; é também dotado de forte valor simbólico negativo, assim percebido pelos que dele vierem a tomar ciência." (NOGUEIRA JÚNIOR, Alberto. O protesto de certidão de dívida e o "Il Pacto Republicano". In: **Revista de Processo. Ano 37, vol. 205**, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, março/2012. p. 395).

Recentemente, a Lei n. 12.767, de 27 de dezembro de 2012, alterou a Lei n. 9.492/97 para incluir entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas (Lei n. 9.492/97, art. 1º, parágrafo único), o que deu ensejo a enorme controvérsia doutrinária e jurisprudencial acerca da validade da nova disposição, apontada por muitos como verdadeira sanção política em matéria tributária.

É sobre referido assunto que discutiremos adiante.

6.1.2 O protesto de certidão de dívida ativa como sanção política tributária

A inclusão da certidão de dívida ativa no rol dos títulos protestáveis, conforme exposto, gerou grande insatisfação no âmbito doutrinário nacional, sobretudo por parte dos partidários da teoria das sanções políticas tributárias, segundo a qual a Fazenda Pública não poderia cobrar sua dívida inscrita de maneira diversa daquela prevista na Lei de Execução Fiscal.

Nessa linha, vejamos o que diz ABRAÃO:

Conveniente destacar que o protesto de certidão de dívida ativa, além de ser completamente inócuo, porque o crédito da Fazenda recebe garantias e tem disciplina preferencial na cobrança, poderia acarretar abalo de crédito, obstar eventual requerimento na impetração da concordata preventiva (recuperação da empresa) e desestimular o titular do valor a propor a execução fiscal sempre atento ao importe exigido.⁴²³

Na mesma direção, ALBERTO NOGUEIRA JUNIOR afirma que “Sob todos os aspectos, o protesto de CDA mostra-se absolutamente desproporcional e, assim, ofensivo à cláusula do devido processo legal (art. 5º, LIV, da CF/1988)”⁴²⁴. Para o referido autor, “A Administração Pública não tem liberdade de afastar a forma que a lei determinou que fosse observada; para não utilizar, ou não seguir do modo legalmente estabelecido, o procedimento imposto pela lei como devido”⁴²⁵.

⁴²³Protesto..., op. cit., p. 14.

⁴²⁴NOGUEIRA JÚNIOR, Alberto. O protesto de certidão de dívida e o “II Pacto Republicano”. In: **Revista de Processo**. Ano 37, vol. 205, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, março/2012, p. 396.

⁴²⁵Ibidem, p. 401.

Em reforço, RAPHAEL SILVA RODRIGUES explica carecer à Fazenda Pública interesse jurídico em se realizar o protesto, "...considerando que, por ser título executivo, é possível o ajuizamento, desde logo, da competente ação executiva, sob o rito da Lei n. 6.830/1980."⁴²⁶

Antes da inclusão da Certidão de Dívida Ativa da Fazenda Pública no rol dos títulos sujeitos a protesto, o Superior Tribunal de Justiça vinha também se manifestando contrariamente à medida, adotada por alguns entes da Federação. No Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 1172684, de relatoria do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, por exemplo, já havia restado consignado que "...o Ente Público sequer teria interesse para promover o referido protesto", haja vista que a CDA já goza de "...presunção de certeza e liquidez".⁴²⁷⁻⁴²⁸

No Recurso Especial n. 287824, de relatoria do Ministro FRANCISCO FALCÃO, por sua vez, chamou-se atenção para o fato de que a Certidão de Dívida Ativa serve para aparelhar a execução fiscal, "...cuja consequência principal é a satisfação da dívida mesmo que eventualmente venha a invadir, mediante determinação judicial, a esfera patrimonial do devedor." Na oportunidade, consignou-se, ademais, que a Fazenda "...cobra título por ela própria produzido, unilateralmente, sem qualquer manifestação de vontade do devedor, dentro da potestade que reveste a gênese da tributação."⁴²⁹

Em síntese, as manifestações contrárias ao protesto de certidão de dívida ativa têm-se fundamentado nos mesmos argumentos já delineados à exaustão no Capítulo 4 deste trabalho, quais sejam: a) constituição unilateral do crédito tributário; b) existência de instrumento próprio para recuperação do crédito da Fazenda Pública (execução fiscal); c) afronta ao princípio do devido processo legal e; d) violação à livre iniciativa.

⁴²⁶ RODRIGUES, Raphael Silva. Protesto extrajudicial de certidão de dívida ativa (CDA): aspectos constitucionais, legais e processuais. In: **Revista Dialética de Direito Processual**, vol. 133. São Paulo: Dialética, 2014, p. 105-113. Abril de 2014, p. 111.

⁴²⁷BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, AgRg no Ag 1172684, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 03-09-2010. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 01/01/2015.

⁴²⁸ No mesmo sentido, confira-se: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp 1093601, Relatora Ministra Eliana Calmon, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 15-12-2008. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 01/01/2015.

⁴²⁹BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp 287824, Relator Ministro Francisco Falcão, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 20-02-2006. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 01/01/2015.

6.1.3 O protesto de certidão de dívida ativa como instrumento válido de cobrança de tributos.

O protesto de Certidão de Dívida Ativa, com base nas lições apresentadas no capítulo anterior, não configura sanção política em matéria tributária, mas instrumento lícito de cobrança de tributos à disposição da Fazenda Pública credora. Trata-se, em verdade, de medida destinada a conferir maior publicidade a uma dívida que, nos termos do Código Tributário Nacional, já não é sigilosa (CTN, art. 198, §3º, II)^{430, 431}

O fato é que, mesmo antes da positivação da possibilidade de protesto de CDA, já era possível a qualquer cidadão, por meio de simples consulta ao sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil ou das Receitas Estaduais e Municipais, verificar, de posse do número de inscrição no Cadastro de Pessoa Física - CPF ou no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ, se determinada pessoa – física ou jurídica - efetivamente possuía pendências perante o Fisco.

A ausência de maiores controvérsias quanto à validade do Cadastro informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais – CADIN, regido pela Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002, apenas reforça a ideia aqui apresentada.

No mesmo sentido, GRAZIELE MARIETE BUZANELLO leciona que o protesto “...confere à cobrança maior publicidade e, assim, maior impacto na saúde financeira e econômica da empresa, cuja condição necessariamente é considerada pelos agentes de mercado em suas relações”, demais disso, “...permite a cobrança mais célere, ágil e eficiente de créditos de pequenos valores.”⁴³²

⁴³⁰ “Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (...) § 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (...) II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública”.

⁴³¹ Nas palavras de EDUARDO FORTUNATO BIM, “A divulgação inerente ao protesto não viola o sigilo fiscal somente porque expõe os dados constantes da CDA. Tais dados são públicos, por isso os executivos fiscais não correm em segredo de justiça, e seu conhecimento pode ser de interesse geral na medida em que tendem a baratear as relações jurídicas. Ademais, a inexistência de inconstitucionalidade no art. 198, parágrafo 3º, do CTN apenas reforça o fato de que o protesto de CDA não viola o sigilo fiscal.” (BIM, Eduardo Fortunato. A juridicidade do protesto extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa (CDA). In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 157, São Paulo: Dialética: outubro/2008, p. 63).

⁴³² BUZANELLO, Grazielle Mariete. O protesto extrajudicial da certidão de dívida ativa da União e a mudança de entendimento do STJ. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 19, n. 3871, 5fev.2014. Disponível em (www.jus.br). Acesso em 01/01/2015.

Não há que se falar também em unilateralidade na constituição do crédito tributário. Conforme o exposto, na imensa maioria dos casos, é o próprio sujeito passivo da exação que declara a ocorrência, no mundo dos fatos, da situação hipoteticamente prevista em lei como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária (lançamento por declaração e homologação de lançamento). Além disso, até mesmo no chamado lançamento de ofício, que prescinde de declaração prévia do sujeito passivo, há ampla oportunidade de manifestação do contribuinte, que pode se insurgir contra a cobrança em mais de uma instância administrativa.⁴³³

Quanto à tese da exclusividade da execução fiscal como instrumento de cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, conforme já exposto, trata-se de argumento falacioso, dissonante do ordenamento jurídico pátrio e da teoria geral do Direito, haja vista que: a) não existe proibição legal de que a cobrança seja feita também pela via extrajudicial e; b) nada obsta que lei de mesma hierarquia que a Lei de Execução Fiscal disponha de maneira diversa acerca da mesma matéria.⁴³⁴ Sobre o assunto, ALEXANDRE ABOUD explica que “...deve ser consignado e lembrado ao Judiciário que o particular também dispõe da ação de execução para cobrança de seus créditos e, mesmo assim, não lhe é vedado se utilizar do protesto.”⁴³⁵

Ao sujeito passivo que se sentir prejudicado em razão de protesto de Certidão de Dívida Ativa, por força do que dispõe a Constituição Federal de 1988 (art. 5º, XXXV), restará sempre a alternativa de levar a discussão ao Poder Judiciário, não só com vistas à impugnação do mérito da exação, mas também da validade da medida de protesto. Não existe, e isso deve ficar bem claro, “...subtração de se socorrer do Judiciário e muito menos de se obter liminar para se sustar a lavratura do protesto ou,

⁴³³ BIM, Eduardo Fortunato. A juridicidade do protesto extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa (CDA). In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 157, São Paulo: Dialética: outubro/2008, p. 63.

⁴³⁴ Nas palavras de RENATA ESPÍNDOLA VIRGÍLIO, “Resta claro, pois, que a CDA não serve exclusivamente para aparelhar a execução fiscal, que, por sua vez, não é o único meio de a Fazenda Pública arrecadar seus créditos. A CDA é, sim, um título executivo que formaliza um crédito e, como tal, passível de ser protestado quando esta forma se mostrar mais eficiente que o ajuizamento de um processo executivo moroso e antieconômico.” (VIRGÍLIO, Renata Espíndola. Possibilidade de protesto da Certidão de Dívida Ativa (CDA) pela Fazenda Pública, por falta de pagamento do crédito exequendo. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 14, n. 2525, 31 maio 2010. Disponível em: (www.jus.br). Acesso em: 01/01/2015).

⁴³⁵ ABOUD, Alexandre. A experiência do Estado de São Paulo com o protesto das certidões de dívida ativa como meio alternativo de cobrança e de diminuição de litígios. **Revista Interesse Público**. São Paulo, v. 16, n. 84, mar./abr. 2014.

preventivamente, evitar que a CDA seja apontada.”⁴³⁶ Para tanto, deverá valer-se das ações de conhecimento já disponibilizadas pelo ordenamento jurídico (ação anulatória, ação declaratória, mandado de segurança etc).

Nada obsta, demais disso, que o contribuinte indevidamente protestado ajuíze ação de indenização por eventuais danos de natureza extrapatrimonial, desde que preenchidos os requisitos legais (CC/2002, art. 186⁴³⁷ c/c art. 927⁴³⁸).⁴³⁹ No caso de protesto de Certidão de Dívida Ativa indevidamente apresentado por União, Estados, Distrito Federal e Municípios, o proponente da ação indenizatória ficará dispensado da demonstração de dolo ou culpa, por força do que dispõe o art. 37, §6º, da Constituição de 1988⁴⁴⁰, que institui a cláusula geral de responsabilidade objetiva do Estado.

Entendemos não ser verdadeira também a afirmação de que o protesto de certidão de dívida ativa caracteriza violação à livre iniciativa empresarial, protegida pelo Constituição de 1988 (art. 170, *caput*). Ao contrário, como visto, é o descumprimento do dever fundamental de pagar tributos que representa ofensa à ordem econômica intervencionista, própria de qualquer Estado Democrático e Social de Direito. Mais especificamente, a nosso entender, o reiterado inadimplemento tributário viola a livre concorrência empresarial (CF/88, art. 170, IV), uma vez que aquele que não recolhe os tributos na forma prevista em lei retira dos demais agentes econômicos as condições de livremente ingressarem no mercado.⁴⁴¹

A isonomia será respeitada, por sua vez, sempre que a Fazenda Pública não discriminar indevidamente os sujeitos passivos sujeitos a protesto.

⁴³⁶ BIM, Eduardo Fortunato. A juridicidade do protesto extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa (CDA). In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 157, São Paulo: Dialética: outubro/2008, p. 61.

⁴³⁷ “Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.”

⁴³⁸ “Art. 927. Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.”

⁴³⁹ ABRAÃO, Carlos Henrique. **Protesto...**, op. cit., p. 99 e seguintes.

⁴⁴⁰ “Art. 37. (...)§ 6º - As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa.”

⁴⁴¹ No mesmo sentido, confira-se: SANTOS, Luiz Fernando Barbosa dos. Sonegação fiscal e livre concorrência. In: **Revista Digital ESAPERGS**, n. 2, abril de 2014, p. 12. Disponível em <www.esapergs.org.br>).

Assim, nada obsta que todos os inscritos nas repartições administrativas competentes em razão de dívidas tributárias, independentemente do montante da dívida, sejam protestados, não se admitindo, por outro lado, que os grandes inadimplentes sejam tratados de maneira menos rigorosa do que os pequenos. Fere o princípio da igualdade, exemplificativamente, a legislação estadual que previr a cumulação das medidas de protesto e execução fiscal apenas para contribuintes e responsáveis com dívida inscrita inferior a determinado patamar (pequenos devedores), sujeitando os grandes devedores exclusivamente à execução fiscal.

Por fim, podemos afirmar que o protesto de certidão de dívida ativa passa, com tranquilidade, pelos 3 (três) estágios da proporcionalidade.

A medida é adequada, na medida em que, como visto, inequivocamente serve ao fim pretendido, qual seja, aprimorar a arrecadação tributária.

O protesto, além disso, não é diligência excessiva, tendo em vista que se limita a dar maior publicidade a um documento (CDA) que, por força de lei, não é protegido por qualquer cláusula de sigilo. Na verdade, "...pelo viés da menor onerosidade (subprincípio da necessidade ou exigibilidade), o protesto de CDA seria menos oneroso do que o executivo fiscal porque não haveria risco de penhora"⁴⁴².

Quanto à proporcionalidade em sentido estrito, podemos afirmar que os benefícios oriundos do protesto, quais sejam, incremento da arrecadação, conscientização social acerca do dever fundamental de pagar tributos e, em última instância, aproximação do ideal de justiça fiscal próprio de um Estado Social de Direito, superam os prejuízos daqueles que têm seus títulos protestados.

Para se ter uma ideia da eficiência do protesto, basta que mencionemos os resultados alcançados pelo Estado do Paraná quando do envio a protesto de 744 (setecentas e quarenta e quatro) Certidões de Dívida Ativa, correspondentes a R\$ 2.153.314, 95 (dois milhões, cento e cinquenta e três mil, trezentos e quatorze reais e noventa e cinco centavos), no período compreendido entre 01/02/2014 e 31/12/2014. Antes mesmo do registro do protesto, foram pagos R\$ 359.811,26 (trezentos e cinquenta e nove mil, oitocentos e onze reais e vinte e seis centavos), o que equivale a 16,71% do total enviado. Após o protesto, por sua vez, foram pagos

⁴⁴²BIM, Eduardo Fortunato. A juridicidade do protesto extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa (CDA). In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 157, São Paulo: Dialética: outubro/2008, p. 59.

R\$ 527.036,94 (quinhentos e vinte e sete mil e trinta e seis reais e noventa e quatro centavos), valor equivalente a 24,48% do total.⁴⁴³

O percentual, como se percebe, é muito superior aos menos de 2% ordinariamente recuperados pelo Estado.

6.1.4 Novos horizontes jurisprudenciais: o Recurso Especial n. 1.126.515

A validade da utilização do protesto de certidão de dívida ativa como meio alternativo de cobrança de tributo voltou a ser objeto de discussão no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Especial n. 1.126.515, da relatoria do Ministro HERMAN BENJAMIN.

Para dar provimento ao recurso e superar a jurisprudência até então dominante, consignou o Ministro Relator que “Se a origem do vínculo obrigacional, em vez de contrato ou ato jurídico, for diretamente a lei (é o caso dos tributos) – em que a manifestação de vontade do sujeito passivo é irrelevante –, haveria, na verdade, até menos motivos para recusar o protesto”, tendo em vista que, ao contrário do que ocorre com uma manifestação de vontade, a obrigação prevista em lei não pode estar viciada. Afirmou também não ser possível confundir “...o poder unilateral de o Fisco constituir o crédito tributário com a situação posterior da inscrição em dívida ativa”, haja vista que “Esta última nunca é feita ‘de surpresa’, sem o conhecimento do sujeito passivo.”⁴⁴⁴

Em arremate, sobre a suposta unilateralidade do crédito, dispôs que:

A inscrição em dívida ativa ou decorre de um lançamento de ofício, no qual são assegurados o contraditório e a ampla defesa (impugnação e recursos administrativos), ou de confissão de dívida pelo devedor.

Em qualquer uma dessas hipóteses, o sujeito passivo terá concorrido para a consolidação do crédito tributário. Neste ponto, devo acrescentar que, *ao menos nas hipóteses* (hoje majoritárias) *em que a constituição do crédito tributário se dá mediante o denominado autolancamento* (entrega de DCTF, GIA, etc., isto é, documentos de confissão de dívida), *a atitude do contribuinte de apurar e confessar o montante do débito é equiparável, em tudo e por tudo, ao do emitente de cheque, nota promissória ou letra de câmbio.* Como não admitir, nesse contexto, o respectivo protesto?

Haveria razoabilidade no questionamento do protesto se este fosse autorizado para o simples “auto de lançamento”, porque este sim pode ser

⁴⁴³ PARANÁ. Procuradoria Geral do Estado. Sistema de informações processuais. Demonstrativo de produtividade das CDA’s apontadas entre 01/02/2014 e 31/12/2014. Disponível em (<https://www.processosjudiciais.pge.pr.gov.br/novospj/>). Acesso em 29/01/2015.

⁴⁴⁴BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp 1126515, Relator Ministro Hermann Benjamin, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 16-12-2013. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 05/01/2015.

feito unilateralmente (isto é, sem a participação prévia da parte devedora) pela autoridade administrativa.

Mas não é disso que tratam os autos, e sim da certidão de dívida ativa, que somente é extraída, conforme mencionado, depois de exaurida a instância administrativa (lançamento de ofício) ou de certificado que o contribuinte não pagou a dívida por ele mesmo confessada (DCTF, GIA, etc.).⁴⁴⁵

Sobre a suposta exclusividade da Lei de Execução Fiscal, expôs o Ministro Relator que o argumento de que há lei que disciplina a cobrança judicial da dívida ativa (Lei 6.830/1980), evidentemente, “...é um *sofisma*, pois tal não implica juízo no sentido de que os entes públicos não possam, mediante lei, adotar mecanismos de cobrança extrajudicial.”⁴⁴⁶ Para o STJ, portanto, é indefensável o argumento de que a disciplina legal da cobrança judicial da dívida ativa impede, em caráter permanente, a Administração Pública de instituir ou utilizar, sempre com observância do princípio da legalidade, modalidade extrajudicial para cobrar, com vistas à eficiência, seus créditos.⁴⁴⁷

Ao reconhecer a legalidade da medida, o STJ “...combate a inversão de valores: o crédito fiscal recupera, ao menos, igualdade de condições com as medidas de cobrança postas à disposição do credor privado.”⁴⁴⁸

Esclareceu-se, no mesmo acórdão, por fim, que “Os princípios do contraditório e do devido processo legal são garantidos, pois subsistirá o controle judicial quanto à higidez do protesto da CDA.”⁴⁴⁹

6.2 O REQUERIMENTO DE FALÊNCIA DA EMPRESA DEVEDORA DE TRIBUTOS

6.2.1 Introdução

A controvérsia acerca da legitimidade ativa da Fazenda Pública para postular a falência da sociedade empresária devedora de tributos não é recente, tendo surgido

⁴⁴⁵BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp 1126515, Relator Ministro Hermann Benjamin, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 16-12-2013. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 05/01/2015.

⁴⁴⁶BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp 1126515, Relator Ministro Hermann Benjamin, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 16-12-2013. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 05/01/2015.

⁴⁴⁷BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp 1126515, Relator Ministro Hermann Benjamin, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 16-12-2013. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 05/01/2015.

⁴⁴⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp 1126515, Relator Ministro Hermann Benjamin, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 16-12-2013. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 05/01/2015.

⁴⁴⁹BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp 1126515, Relator Ministro Hermann Benjamin, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 16-12-2013. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 05/01/2015.

ainda à época da vigência do Decreto-lei n. 7.661, de 21 de junho de 1945, e ganhado força mesmo após o advento da Lei n. 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, doravante denominada Lei de Recuperação de Empresas – LRE.

Muito embora nunca tenha existido qualquer proibição legal expressa, prevalece, inclusive na jurisprudência dos Tribunais Superiores, o entendimento segundo o qual a Fazenda Pública não está inserida no rol de legitimados para dar início à execução concursal de créditos do devedor insolvente, fundamentando-se referida vedação, em linhas gerais, nos seguintes argumentos: a) proibição de utilização de meios indiretos – diversos daquele instituído na Lei de Execução Fiscal - para cobrança de tributos; b) impossibilidade de utilização da ação falimentar como substitutivo da ação de cobrança; c) não sujeição da cobrança judicial do crédito tributário a concurso de credores e; d) função social da empresa e consequente impossibilidade de se inviabilizar o exercício da atividade econômica e profissional em razão de dívidas tributárias.

Veremos, ao longo das próximas páginas, que os fundamentos elencados acima não podem prevalecer, sobretudo após o advento de alguns julgados do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça em que restaram reconhecidas a possibilidade de cancelamento da inscrição de empresa devedora de tributos no cadastro de contribuinte de determinado imposto, a viabilidade da utilização do protesto de Certidão de Dívida Ativa como meio alternativo à execução fiscal para recuperação dos créditos tributários e a faculdade fazendária de habilitar seus créditos no processo falimentar.

Amparados no dever fundamental de pagar impostos como instrumento de equilíbrio do Sistema Constitucional Tributário e da ordem econômica, demonstraremos que, em muitos casos, apenas a decretação da falência da empresa cuja insolvência decorra da sonegação fiscal será capaz de preservar os valores mais relevantes de nossa ordem jurídica.

6.2.2 Admissibilidade dos meios alternativos à execução fiscal para cobrança da dívida ativa tributária

A admissibilidade da cobrança da dívida ativa tributária por meios diversos daqueles previstos na Lei n. 6.830/1980 já foi objeto de análise pormenorizada neste

estudo durante dois momentos: em primeiro lugar, no Capítulo 5, quando tentávamos rechaçar os principais argumentos da teoria das sanções políticas tributárias e, em segundo lugar, quando da análise da validade do protesto de certidão de dívida ativa tributária.

Em linhas gerais, vimos não existir qualquer disposição em nosso ordenamento jurídico que confira à Lei de Execução Fiscal a áurea de supralegalidade a ela imputada por parcela da doutrina e da jurisprudência.

Mais do que isso, expusemos a inexistência de qualquer determinação no Texto Supremo para que a cobrança da dívida ativa seja implementada apenas por uma via, chamando atenção ao fato de que a simples previsão legal de rito especial para a execução fiscal não é impeditivo à criação – também por meio de lei - de novos e cumulativos meios de cobrança de tributos.

A ineficiência da execução fiscal judicial foi outro fundamento apresentado para a adoção de meios alternativos de cobrança.

Em razão disso, passemos, sem maiores delongas, à análise de cada um dos supostos óbices ao deferimento do pedido de falência, levado a efeito pela Fazenda Pública credora, da empresa cuja insolvência decorra do inadimplemento tributário.

6.2.3 A falência como mero substitutivo da ação de cobrança

A proibição da utilização da falência como mero substitutivo da ação de cobrança, a nosso sentir, também não é motivo suficiente a respaldar a ilegitimidade ativa da Fazenda Pública para dar início ao processo de execução coletiva do devedor insolvente.

Embora o direito positivo concursal moderno, representado, no Brasil, pela Lei n. 11.101/05, leve em consideração os interesses da empresa em crise e até mesmo do mercado, ao contrário do que ocorria num passado não tão distante, é inequívoco que suas normas integrantes atuam, acima de tudo, em benefício do credor da obrigação.

Em reforço ao exposto no parágrafo anterior, WALDO FAZZIO JÚNIOR afirma que “...não é verdade que a satisfação dos credores e a proteção do mercado

deixaram de figurar entre as principais preocupações dos novos regimes jurídicos concursais. Mudaram os instrumentos, não as finalidades.”⁴⁵⁰

Queremos dizer com isso que o simples risco de utilização abusiva do processo falimentar pelo credor não pode servir de fundamento à sua proibição. Demonstrada, no caso concreto, alguma das situações configuradoras da presunção jurídica de insolvência, caberá ao magistrado verificar a proporcionalidade da medida, a necessidade de decretação da quebra e a viabilidade da continuidade das atividades da empresa demandada - ainda que por meio do rito da recuperação judicial.

Não deverá o órgão jurisdicional indeferir a petição inicial em razão de mera suspeita de utilização coativa do instrumento falimentar; concretizada alguma das situações elencadas no art. 94 da LRE, cabe ao devedor elidir a presunção jurídica de insolvência⁴⁵¹.

Referida atuação do Estado Juiz torna-se ainda menos incontroversa após o advento da Lei n. 11.101/05, que aumentou de 24 (vinte e quatro) horas⁴⁵² para 10 (dez) dias⁴⁵³ o prazo do devedor para apresentação de defesa. Agora, não existem mais escusas quanto à exiguidade temporal para exposição e comprovação da situação econômico-financeira da devedora presumidamente insolvente.

Sobre o assunto, vejamos o que diz PAULO ROBERTO ANDRADE:

Ademais, não se deve proibir o uso pelo risco do mau uso. Este não deve ser coibido pelo legislador, mas pelo Judiciário. Assim, sempre que identificar no pedido de quebra uma maneira despropositada e excessiva do Estado perseguir o crédito tributário, seja em razão de diminuto valor da dívida, seja em razão de notória solvência do contribuinte, incumbirá ao Judiciário trancar-lhe a via, como costumeiramente sucede quando o autor é credor privado.⁴⁵⁴

⁴⁵⁰ FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Lei de Falência e Recuperação de Empresas**. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2012, p. 4.

⁴⁵¹ RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Curso...**, *op. cit.*, p. 644.

⁴⁵²“Decreto-lei n. 7.661/45:

Art. 12. Para a falência ser declarada nos casos do art. 2º, o requerente especificará na petição os fatos que a caracterizam, juntando as provas que tiver e indicando as que pretenda aduzir.

§ 1º O devedor será citado para defender-se devendo apresentar em cartório, no prazo de vinte e quatro horas, os seus embargos, instruindo-os com as provas que tiver e indicando outras que entenda necessárias à defesa.”

⁴⁵³“Art. 98. Citado, o devedor poderá apresentar contestação no prazo de 10 (dez) dias.”

⁴⁵⁴ ANDRADE, Paulo Roberto. Cabimento de Autofalência por Dívidas Fiscais. In **Revista Dialética de Direito Tributário n. 176**. São Paulo: Dialética, maio de 2010, p. 131-132.

No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça, ainda sob a égide do vetusto Decreto-lei n. 7.661, de 21 de junho de 1945, teve a oportunidade de asseverar que, “Considerando os graves resultados que decorrem da quebra da empresa, o seu requerimento merece ser examinado com rigor formal, e afastado sempre que a pretensão do credor seja apenas a satisfação de seu crédito.”⁴⁵⁵

Mencionemos, por fim, que a Lei de Falências já resguarda os interesses do devedor solvente contra eventuais abusos perpetrados pelo credor, ao dispor, em seu art. 101, que “Quem por dolo requerer a falência de outrem será condenado, na sentença que julgar improcedente o pedido, a indenizar o devedor, apurando-se as perdas e danos em liquidação de sentença”.

6.2.4 Da não sujeição da cobrança do crédito tributário a concurso de credores ou habilitação em falência

Dos argumentos contrários à tese defendida no presente trabalho, o que nos causa maior estranheza, sem dúvida, é aquele que nega legitimidade à Fazenda Pública para postular a falência da empresa devedora de tributos com base na norma constante do art. 187 do Código Tributário Nacional⁴⁵⁶. Referido dispositivo - integrante do capítulo destinado a regular os privilégios e garantias do crédito tributário -, na redação conferida pela Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005, prescreve que “A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento.”

Dentre os doutrinadores partidários da referida corrente, destaca-se a opinião do professor RUBENS REQUIÃO:

De nossa parte, estranhamos o interesse que possa ter a Fazenda Pública no requerimento da falência do devedor por tributos. Segundo o Código Tributário Nacional, os créditos fiscais não estão sujeitos ao processo

⁴⁵⁵BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp 136565, Relator Ministro Ruy Rosado de Aguiar, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 14-06-1999. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 10/01/2015.

⁴⁵⁶ Nesse sentido, dentre outros, confira-se: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp 770.861, Relator Ministro Luiz Fux, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 08-10-2007; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp 164389, Relator Ministro Castro Filho, Relator para Acórdão Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 16-08-2004. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 10/01/2015.

concural, e a declaração de falência não obsta o ajuizamento do executivo fiscal, hoje de processamento comum. A Fazenda Pública falece, a nosso entender, legítimo interesse econômico e moral para postular a declaração da falência de seu devedor. A ação pretendida pela Fazenda Pública tem, isso sim, nítido sentido de coação moral, dadas as repercussões que um pedido de falência tem em relação às empresas solventes.⁴⁵⁷

A nós, parece no mínimo contraditório que um privilégio do crédito tributário possa ser utilizado como fundamento de uma tese contrária aos interesses da Fazenda Pública credora.

A norma em comento – constante do art. 187 do CTN – deve ser interpretada da seguinte maneira: mesmo quando estiver diante de devedor insolvente, a Fazenda Pública poderá levar a efeito a execução individual da certidão de dívida ativa e a busca isolada de bens do devedor suficientes ao pagamento da dívida. Ao contrário do que acontece nas execuções movidas por particulares, o magistrado não ficará obrigado a extinguir o feito caso verifique alguma das situações caracterizadoras da falência.

Tem-se, dessa forma, mera faculdade fazendária de ajuizamento individual de execução fiscal – regida pela Lei n. 6.830/80 – em face de empresa falida.

Na maioria das situações de insolvência, conforme será mais detidamente analisado no tópico seguinte, o Fisco irá perceber que é mais vantajoso abrir mão dessa faculdade e postular diretamente a falência da empresa sonegadora de tributos.

Na verdade, a utilidade da execução individual tem-se revelado muito pequena nos casos em que já há processo falimentar em curso, sobretudo em razão do entendimento - consolidado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça - de que a Fazenda Pública, pela via da execução fiscal, pode no máximo leiloar os bens eventualmente penhorados, mas nunca utilizar o dinheiro oriundo da alienação judicial para quitação da dívida, providência admissível apenas no corpo da ação de falência, obedecida a ordem legal prevista no art. 83 da LRE.

Assim, o exercício da prerrogativa da execução individual pode levar a situações esdrúxulas, como aquela em que a Fazenda Pública tem todo o trabalho para localizar o bem passível de penhora, diligenciar para que tudo corra bem durante a alienação judicial do referido bem e, ao final, ver o produto da arrecadação destinado

⁴⁵⁷ REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Falimentar**. V. I. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 109.

integralmente à satisfação de créditos de natureza trabalhista, ocupantes de posição privilegiada na classificação dos créditos falimentares.

Sobre a faculdade de habilitação do crédito tributário no concurso de credores da falência, confira-se ementa recente de acórdão proferido pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, da lavra do Ministro Relator CASTRO MEIRA:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. APRESENTAÇÃO DE CRÉDITOS NA FALÊNCIA. PRESTAÇÃO DE CONTAS APRESENTADA PELO SÍNDICO. CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DE PEQUENO VALOR. HABILITAÇÃO. CASO CONCRETO. POSSIBILIDADE.

1. Não viola o art. 535 do CPC o acórdão que soluciona a controvérsia com base em fundamento prejudicial ao ponto sobre o qual não houve enfrentamento no âmbito do Tribunal de origem.
2. Os arts. 187 e 29 da Lei 6.830/80 não representam um óbice à habilitação de créditos tributários no concurso de credores da falência; tratam, na verdade, de uma prerrogativa da entidade pública em poder optar entre o pagamento do crédito pelo rito da execução fiscal ou mediante habilitação do crédito.
3. Escolhendo um rito, ocorre a renúncia da utilização do outro, não se admitindo uma garantia dúplice. Precedentes.
4. O fato de permitir-se a habilitação do crédito tributário em processo de falência não significa admitir o requerimento de quebra por parte da Fazenda Pública.
5. No caso, busca-se o pagamento de créditos da União, representados por 11 (onze) inscrições em dívida ativa, que, todavia, em sua maioria, não foram objeto de execução fiscal em razão de seu valor. Diante dessa circunstância, seria desarrazoado exigir que a Fazenda Nacional extraísse as competentes CDA's e promovesse as respectivas execuções fiscais para cobrar valores que, por razões de política fiscal, não são ajuizáveis (Lei 10.522/02, art. 20), ainda mais quando o processo já se encontra na fase de prestação de contas pelo síndico.
6. Determinação de retorno dos autos ao Tribunal de origem para verificação da suficiência e validade da documentação acostada pela Procuradoria da Fazenda Nacional para fazer prova de seu pretense crédito.
7. Recurso especial provido.⁴⁵⁸

Diante do entendimento supratranscrito, indaga-se: se se reconhece a segunda parte do art. 187 do Código Tributário Nacional como mera faculdade da Fazenda Pública, como então justificar a proibição da propositura da ação falimentar pelo credor tributário com base no mesmo artigo de lei?

Note que, muito embora afirme que “O fato de permitir-se a habilitação do crédito tributário em processo de falência não significa admitir o requerimento de quebra por parte da Fazenda Pública”, o Superior Tribunal de Justiça não explicita o porquê dessa - contraditória – proibição.

⁴⁵⁸BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp 1103405, Relator Ministro Castro Meira, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 27-04-2009. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 10/01/2015.

Esclareçamos, por fim, que ainda que o ente fazendário opte pela ação falimentar, restará à sociedade em crise a oportunidade de discussão judicial da dívida por meio de mandado de segurança, ação anulatória tributária, ação declaratória tributária ou mesmo ação de repetição de indébito, nos moldes do art. 38 da Lei de Execução Fiscal.

6.2.5 A decretação da falência da empresa devedora de tributos como instrumento de proteção do mercado

Costuma-se fundamentar a falta de legitimidade ativa da Fazenda Pública credora para a ação falimentar também nos ideais de preservação da empresa e de sua função social⁴⁵⁹. Para os defensores dessa corrente, tendo a legislação falimentar por enfoque principal a recuperação da empresa em crise e a manutenção dos empregos e da renda dos trabalhadores, mostrar-se-ia desarrazoado admitir-se a decretação da quebra em razão de dívidas tributárias.

Nesse sentido, WALDO FAZZIO JÚNIOR leciona que:

A Lei nº 11.101/2005 está fundada no princípio da conservação da empresa, pois prevê, dentro da perspectiva de sua função social, o instituto da Recuperação Judicial, cujo objetivo maior é conceder benefícios às empresas que, embora não estejam formalmente falidas, atravessam graves dificuldades econômico-financeiras, colocando em risco o empreendimento empresarial.

O princípio da conservação da empresa pressupõe que a quebra não é um fenômeno econômico que interessa apenas aos credores, mas sim, uma manifestação jurídico-econômica na qual o Estado tem interesse preponderante.

Nesse caso, o interesse público não se confunde com o interesse da Fazenda, pois o Estado passa a valorizar a importância da iniciativa empresarial para a saúde econômica de um país. Nada mais certo, na medida em que quanto maior a iniciativa privada em determinada localidade, maior o progresso econômico, diante do aquecimento da economia causado a partir da geração de empregos.⁴⁶⁰

⁴⁵⁹ Sobre os ideais de preservação da empresa e de sua função social, MÁRCIA CARLA PEREIRA RIBEIRO e MARCELO M. BERTOLDI observam que “O foco primordial da nova lei deixa de ser a satisfação dos credores e se desloca para um patamar mais amplo: A proteção jurídica do mercado, o qual desenvolvendo-se de modo sadio, potencialmente atua em benefício da sociedade como um todo e do crescimento econômico do país. O princípio da preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica figuram como cânones interpretativos expressamente previstos no texto legal (Art. 47), tornando interpretativa a manutenção do agregado empresarial sempre que possível e viável ao bom funcionamento do mercado.” (RIBEIRO, Márcia Carla Pereira; BERTOLDI, Marcelo M. **Curso Avançado de Direito Comercial**. 6.ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 467)

⁴⁶⁰ **Lei de Falência e Recuperação de Empresas**. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2012, p. 262-263.

Muito embora concordemos integralmente com a preocupação legal de preservação da atividade empresarial e dos empregos dos trabalhadores, não entendemos que isso sirva de impedimento à decretação da falência da empresa cuja insolvência decorra de dívidas tributárias.

O ideal de manutenção da atividade econômica não pode servir de escusa ao inadimplemento *ad eternum* das obrigações contraídas junto à Fazenda Pública, até porque os prejuízos decorrentes do reiterado, voluntário e planejado inadimplemento tributário são incalculáveis. A pessoa – física ou jurídica – que não paga impostos, além de violar o princípio constitucional da capacidade contributiva, prejudica a concorrência e estimula práticas de natureza sonegatória.

Naturalmente, empresas que não recolhem tributos na forma devida terão mais facilidades para praticar preços abaixo dos verificados no mercado, daí porque a necessidade do Estado de agir de forma que o sucesso dos agentes econômicos no mercado decorra exclusivamente de sua eficiência, não de sua “esperteza comercial”.⁴⁶¹

No caso concreto, o juiz da falência deve verificar se o empresário ou a sociedade empresária efetivamente tem alguma chance de recuperação caso: a) equacione o passivo tributário acumulado e; b) volte a cumprir com o chamado “dever fundamental de pagar impostos”⁴⁶².

Em resumo, a recuperação da empresa não deve ser enxergada como um dogma indiscutível e inarredável, a ser perseguido a qualquer custo. Como bem pondera FÁBIO ULHOA COELHO, “...o risco da atividade econômica não pode ser transferido para os credores. As más empresas devem falir.”⁴⁶³ Em outros termos, a

⁴⁶¹ SALOMÃO FILHO, Calixto. **Direito concorrencial – as condutas...**, *op. cit.*, p. 54.

⁴⁶² Nas palavras de NABAIS, “...o dever de pagar impostos constitui um dever fundamental como qualquer outro, com todas as consequências que uma tal qualificação implica. Um dever fundamental, porém, que tem por destinatários, não todos os cidadãos de um estado, mas apenas os fiscalmente capazes, incluindo-se neles, de um lado, as pessoas (ou organizações) colectivas e, de outro, mesmo os estrangeiros e apátridas. Isto é, não há lugar a um qualquer (pretensão) direito fundamental de não pagar impostos, como o radicalismo das reivindicações de algumas organizações de contribuintes ou a postura teórica de alguns jusfiscalistas mais inebriados pelo liberalismo económico e mais empenhados na luta contra a ‘opressão fiscal’, que vem atingindo a carga fiscal nos países mais desenvolvidos, parecem dar a entender.” (NABAIS, José Casalta, **O Dever Fundamental...**, *op. cit.*, p. 186.)

⁴⁶³ COELHO, Fábio Ulhoa. **Comentários à Lei de Falências e de Recuperação de Empresas**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 161.

dissolução de agentes sonegadores de tributos deve ser vista como medida de proteção do mercado, não de violação.

Ao não admitir que o Fisco postule a falência de empresa cuja insolvência decorra do inadimplemento tributário, o Poder Judiciário acaba por obrigar centenas de milhares de pessoas jurídicas em todo o país a dissolverem-se irregularmente. Por via de consequência, dá ensejo à responsabilização tributária dos sócios administradores das referidas empresas. Estes, impedidos de realizar a dissolução e a liquidação nos moldes prescritos pelo Código Civil, em razão do estado de insolvência, bem como de pedir a própria falência – ou ver a quebra decretada por iniciativa da Fazenda Pública - não têm outra alternativa, senão o simples encerramento “informal” de suas atividades.

A dissolução regular da empresa, assim como sua constituição, é direito – constitucionalmente assegurado - do empreendedor, compreendido na noção de livre iniciativa, não podendo ser suprimido por decisões oriundas do Poder Judiciário.

6.2.6 Conclusão

Diante de todo o exposto, podemos concluir estarem ultrapassados os argumentos que retiram da Fazenda Pública credora a legitimidade e o interesse para postular a falência do empresário ou da sociedade empresária devedora de tributos, nos casos em que a insolvência for indiscutível e irreversível.

Conforme demonstrado, ao contrário do que se tem defendido, o procedimento executivo regido pela Lei n. 6.830/80, em que pese enquadrar-se como meio legítimo de cobrança de tributos, não pode, de maneira alguma, ser enxergado como o único instrumento à disposição da Fazenda Pública para desempenho de tal mister, porque não há nada no ordenamento jurídico nacional que lhe garanta exclusividade. É preciso reconhecer a força e a relevância dos meios alternativos de cobrança de tributos.

Não por outro motivo, o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Especial n. 1.126.515, reconheceu a validade do protesto de Certidão de Dívida Ativa como medida alternativa para cumprimento de obrigação tributária.

Enquanto a Execução Fiscal é o meio judicial mais adequado para cobrança do crédito tributário da empresa solvente, o processo falimentar é, sem sombra de

dúvida, a medida mais indicada para satisfação dos interesses fazendários no caso de insolvência.

No entanto, como a falência deve levar em consideração interesses outros além dos meramente arrecadatários – como a preservação da atividade empresarial e dos empregos dos trabalhadores, por exemplo -, cabe ao juiz, à luz das peculiaridades do caso concreto, verificar se referido instrumento não está sendo utilizado de maneira abusiva, como mero substitutivo da ação de cobrança, inclusive, condenando o demandante em perdas e danos, sempre que isso se fizer necessário.

Também não impede a decretação da falência da empresa cuja insolvência decorra do inadimplemento tributário a norma constante do art. 187 do CTN, segundo a qual “A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento”. Por se tratar de preceito inserido no capítulo destinado aos privilégios do crédito tributário, a norma deve ser interpretada como mera faculdade do Fisco.

Assim, mesmo quando estiver diante de devedor insolvente, a Fazenda Pública poderá levar a efeito a execução individual da certidão de dívida ativa e a busca isolada de bens do devedor suficientes ao pagamento da dívida. Ao contrário do que acontece nas execuções movidas por particulares, no entanto, o magistrado não ficará obrigado a extinguir o feito caso verifique alguma das situações caracterizadoras da falência.

Por fim, entendemos que o ideal de manutenção da atividade econômica e dos empregos dos trabalhadores não pode servir de escusa ao inadimplemento *ad eternum* das obrigações contraídas junto à Fazenda Pública, até porque os prejuízos decorrentes do reiterado, voluntário e planejado inadimplemento tributário são incalculáveis. A pessoa – física ou jurídica – que não paga impostos, além de violar o princípio constitucional da capacidade contributiva, prejudica a concorrência e estimula práticas de natureza sonegatória.

6.3 A EXIGÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS E OS CADASTROS DE INADIMPLENTES TRIBUTÁRIOS

6.3.1 O regime jurídico das certidões negativas de débitos tributários

A figura da Certidão Negativa de Débitos tributários – CND encontra regulamentação no ordenamento jurídico pátrio nos artigos 205⁴⁶⁴ e seguintes do Código Tributário Nacional e decorre dos direitos fundamentais de acesso à informação e de certidão, positivados no art. 5º, incisos XXXIII e XXXIV, da Constituição Federal de 1988.⁴⁶⁵ Do Texto Constitucional, importante salientar, consta apenas uma exigência de regularidade fiscal como requisito para a prática de determinados atos empresariais, qual seja, aquela contida no art. 195, §3º, de nossa *Lex Mater*, segundo a qual “A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.”

Sob a ótica do sujeito passivo tributário, a CND pode ser enxergada não apenas como um direito, mas também como um dever, decorrente das estudadas garantias do crédito tributário. Assim, tanto o sujeito passivo poderá exigir do Poder Público que elabore certidão contendo todas as informações fiscais referentes ao requerente, como, em alguns casos, deverá o Poder Público exigir do particular a apresentação de Certidão Negativa de Débitos como requisito indispensável à prática de determinados atos civis e empresariais.

Em sendo indeferido o pedido do sujeito passivo tributário para elaboração da supracitada CND, restará ao prejudicado a satisfação de seu direito pela via judicial,

⁴⁶⁴ “ Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.”

⁴⁶⁵ Nesse sentido, assim leciona MACHADO: “Não há dúvida, portanto, quanto à existência do direito à obtenção, junto ao poder Público, de certidões que espelhem a sua situação de regularidade ou irregularidade fiscal. Nem quanto ao fundamento constitucional desse direito.” (MACHADO, Hugo de Brito. Exigência de certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte. In: MACHADO, Hugo de Brito. (coord.). **Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2007,p. 323).

inclusive por meio do Mandado de Segurança, instrumento adequado para proteção de direito líquido e certo.⁴⁶⁶

Nos termos do Código Tributário Nacional, exige-se a prova de quitação tributária para: a) extinção das obrigações do falido (CTN, art. 191); b) concessão da recuperação judicial (CTN, art. 191-A); c) prolação de sentença de julgamento de partilha ou adjudicação (CTN, art. 192) e; d) contratação junto aos diversos órgãos da Administração Pública.

A exigência da prova de quitação de tributos, por meio da CND, funciona, portanto, como verdadeiro meio indireto de cobrança de tributo, diverso daqueles previstos na Lei de Execução Fiscal e na Lei de Ação Cautelar Fiscal, uma vez que, nas situações em que a exigência encontra respaldo legal, a prática de determinados atos fica condicionada ao pagamento da obrigação tributária. Podemos afirmar também tratar-se de garantia do crédito tributário.

Diante do quadro apresentado, é possível indagar acerca da validade da exigência de CND com o objetivo de compelir o devedor a quitar suas obrigações perante o Fisco. Afinal, podem União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituírem a obrigatoriedade de apresentação de CND – como condição para a prática de determinados atos civis e empresariais - em situações diversas daquelas discriminadas no Código Tributário Nacional? Em que circunstâncias a exigência de CND configuraria sanção política tributária? Em que hipóteses referida medida poderia ser qualificada como instrumento lícito de praticabilidade tributária?

6.3.2 A instituição de novas hipóteses de exigência de Certidão Negativa de Débitos por lei ordinária

Como não existem maiores controvérsias – nos âmbitos doutrinário e jurisprudencial – acerca da validade das exigências de apresentação de CND positivadas no CTN, nos debruçaremos, na presente passagem, sobre a polêmica

⁴⁶⁶ Nesse sentido, confira-se: MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2007, p.411.

envolvendo a licitude – ou ilicitude – de se instituir novas exigências de prova de quitação de débitos tributários pelos diversos entes federativos.

Embora minoritário, há entendimento doutrinário, amparado na norma contida no art. 146, III, b, da Constituição de 1988, no sentido de que apenas o Código Tributário ou outra lei com status de lei complementar poderia conter exigências de apresentação de CND como condição para a prática de determinados atos civis e empresariais.

Nesse sentido, assim se manifestam JUVÊNIO VASCONCELOS VIANA e ARTHUR MAXIMUS MONTEIRO:

Todavia, não raro exige-se do contribuinte a apresentação de certidões negativas de tributos sem que haja texto normativo válido como fundamento de tal exigência.

É o que acontece, por exemplo, quando leis estaduais ou municipais pretendem ampliar o rol estabelecido pelo CTN.

A inconstitucionalidade desses regramentos legais manifesta-se formal e substancialmente. Formalmente, porque se cuida de matéria afeita a Lei Complementar federal (vide art. 146, inciso III, b, da CF/88), que escapa à competência legislativa dos demais entes da Federação; substancialmente, porque se estaria estabelecendo uma via indireta de cobrança de tributos, passando ao largo do devido processo legal.⁴⁶⁷

De acordo com tal posicionamento, é exemplificativamente válida a norma constante do art. 17, V, da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, segundo a qual apenas poderá recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte que não possua débitos tributários sem exigibilidade suspensa. Com base na mesma premissa, seria formalmente inconstitucional a norma contida no art. 47, II, da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, que exige apresentação, pelo proprietário da obra de construção civil, de Certidão Negativa de Débito como requisito para averbação da matrícula da referida obra no registro de imóveis.

⁴⁶⁷VIANA, Juvêncio Vasconcelos; MONTEIRO, Arthur Maximus. Certidões negativas e direitos fundamentais: análise de algumas questões. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2007, p. 495.

Em que pese o respeito que os defensores dessa corrente merecem, ousamos discordar. A Constituição de 1988 exige lei complementar para dispor sobre normas gerais sobre obrigação e crédito tributário, categoria dentro da qual de maneira nenhuma se enquadram as normas instituidoras de novas garantias do crédito tributário, como aquelas por meio das quais são exigidas as certidões negativas de débitos.

Não por outro motivo, MARTINS e RODRIGUES, discorrendo sobre o tema das certidões negativas de débitos, observam que “O CTN limita-se a estabelecer normas gerais e genéricas, deixando ao legislador ordinário a atribuição de implementar a matéria.”⁴⁶⁸

Demais disso, não custa salientar que o próprio Código Tributário Nacional contém dispositivo que estabelece que “A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado” (art. 205).

Sobre o assunto, referindo-se ao já revogado Decreto 3.860, de 9 de julho de 2001, que, dentre outras prescrições, estabelecia a prova de regularidade perante as Fazendas Federal, Estadual e Municipal como requisito para deferimento dos pedidos de credenciamento e recredenciamento de instituições de ensino superior e de autorização, reconhecimento e renovação de reconhecimento de cursos superiores, MARIA EDNALVA DE LIMA assim leciona:

Se o Código Tributário determina que somente a lei poderá exigir a prova de quitação de tributos por meio de certidão, o Decreto nº 3.860/2001, além de ser inconstitucional, é ilegal, pois afronta lei complementar. Não se pode deixar à margem o fato de o Código ter sido recepcionado pela Constituição Federal como lei complementar (art. 34, §5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias).

Ademais, o Código permite que lei exija a prova de quitação de determinado tributo por meio de certidão negativa, apenas quando exigível. Ora, se assim é, torna-se imperativa a existência de lei prévia disciplinando as situações em que referida prova possa ser exigida.⁴⁶⁹

⁴⁶⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte. In: MACHADO, Hugo de Brito. (coord.). **Certidões...**, *op. cit.*, p. 393.

⁴⁶⁹ LIMA, Maria Ednalva de. Inconstitucionalidade e ilegalidade da exigência de certidão negativa de débito para credenciamento e recredenciamento de instituição de educação – autorização, reconhecimento e renovação de reconhecimento de cursos superiores. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 116. São Paulo: Dialética, maio de 2005, p. 105.

Ainda que não constasse do CTN o citado art. 205, não haveria óbice à instituição de novas exigências, por lei ordinária, de certidões negativas de débitos, haja vista que referido Código, mais relevante das “normas gerais em matéria tributária” existentes no ordenamento jurídico pátrio, autoriza, como visto no capítulo anterior, a instituição de novas garantias do crédito tributário, obedecidas a natureza e as características dos tributos a que se refiram (CTN, art. 183, *caput*), garantias estas por nós denominadas de extraordinárias.

Em resumo, admite-se a instituição de novas exigências de certidões negativas de débitos, diversas daquelas previstas no CTN, desde que veiculadas por meio de ato normativo primário federal, estadual, distrital ou municipal. A validade material da medida, contudo, será apurada à luz das peculiaridades de cada caso concreto.

6.3.3 Os limites para instituição de novas exigências de apresentação de certidões negativas de débitos tributários

Tendo sido visto que a prova de quitação de obrigações tributárias pode ser exigida por meio de qualquer ato normativo primário, resta-nos averiguar quais os limites jurídicos para instituição das referidas exigências, ou seja, em que circunstâncias tais garantias extraordinárias do crédito tributário poderão ser qualificadas como instrumentos lícitos de praticabilidade tributária.

O problema é bem delimitado por MARIA ÂNGELA LOPES PAULINO; confira-se:

Há uma grande dificuldade em harmonizar os valores positivados na Constituição. De um lado, prevalece o entendimento no sentido de que a exigência de regularidade fiscal visa não só garantir o crédito tributário, como também se faz em prol do interesse público, cuja supremacia paira sobre os interesses privados. Por outro lado, refuta-se a exigência, sob o manto dos direitos assegurados pela Ordem Constitucional, especialmente o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, a livre iniciativa empresarial, o devido processo legal com a garantia da ampla defesa e do contraditório e a proporcionalidade.⁴⁷⁰

⁴⁷⁰PAULINO, Maria Ângela Lopes. A exigência de certidão negativa de débito condicionando a prática de atos jurídicos. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 207. São Paulo: Dialética, dezembro de 2012, p. 105.

Em regra, costuma-se afirmar que a prova de quitação tributária como requisito para prática de atos civis e empresariais viola a ordem econômica (normativa) inaugurada em 1988, na medida em que impediria o livre exercício profissional e também a liberdade econômica. Não poderia a lei “...estabelecer exigências fiscais que limitem, impeçam ou dificultem a livre iniciativa e o livre exercício de atividades econômicas”.⁴⁷¹

Não haveria afronta à Constituição Federal, por exemplo, quando da exigência de prova de quitação de tributos para contratar com o Poder Público, tendo em vista que a empresa interessada poderia continuar prestando seus serviços ou vendendo suas mercadorias mediante celebração de avenças com pessoas – físicas e jurídicas – não integrantes da Administração Pública. Na verdade, a maioria das empresas não precisa ter o Estado como cliente para funcionar. Da mesma maneira, com base no mesmo raciocínio, não violaria a livre iniciativa a exigência de CND para adesão ao regime simplificado de arrecadação tributária do Simples Nacional, tendo em vista que a microempresa ou a empresa de pequeno porte continuariam aptas a funcionar mediante o recolhimento convencional de tributos.

A situação seria diversa, no entanto, a partir do momento em que qualquer dos entes da Federação passasse a exigir prova de quitação de obrigação tributária como requisito para obtenção de uma licença ambiental ou mesmo de um alvará de funcionamento, ou mesmo quando um dos conselhos fiscais de profissões, como o Conselho Federal de Medicina, impedisse o exercício do labor em razão de inadimplemento da contribuição especial do interesse das categorias profissionais.

Nestes últimos casos, empresa e cidadão não apenas deixariam de alcançar uma situação mais vantajosa, mas verdadeiramente ver-se-iam impedidos, em razão de pendências tributárias, de exercer atividade econômica, podendo tais medidas serem equiparadas, em gravidade, às medidas de cancelamento de inscrição da empresa nos cadastros de contribuintes. Em verdade, as exigências de CND mencionadas no parágrafo anterior seriam até mais severas do que as medidas de cancelamento, uma vez que dispensariam procedimento administrativo prévio.

A nosso sentir, mais uma vez, a situação pode ser resolvida por meio do teste da proporcionalidade das exigências, ainda que, mesmo em abstrato, já possamos afirmar que as medidas que inviabilizem por completo o exercício empresarial tenham

⁴⁷¹ MARTINS, Ives Gandra; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Certidões...**, *op. cit.*, p. 414.

grandes chances de ser julgadas inconstitucionais, pelo fato de a restrição proposta ser excessiva.

A solução proposta por PAULINO mostra-se consentânea com tudo que expusemos até aqui, senão vejamos:

Contra os exageros, sejam aqueles que apenas tutelam os direitos da Administração, sejam aqueles que valorizam os direitos do contribuinte, a sujeição da prática de atos jurídicos à regularidade perante a Fazenda Pública há de ser analisada mediante a ponderação dos princípios constitucionais, sob pena de converter a apresentação de certidões negativas a instrumento indireto para a arrecadação de tributos, ou melhor, a uma verdadeira 'sanção política'.⁴⁷²

Na mesma toada, nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 173, ajuizada com vistas à anulação do art. 1º, incisos I, III e IV, e parágrafos 1º, 2º e 3º, da Lei n. 7711, de 22 de dezembro de 1988, que condiciona a prática de atos da vida civil e empresarial – como a transferência de domicílio para o exterior, o registro ou arquivamento de contrato social, alteração contratual e distrato social perante o registro público competente, o registro em Cartório de Registro de Imóveis - à prova de quitação dos créditos tributários, o Supremo Tribunal Federal, entendendo caracterizada a prática de sanção política, manifestou-se pela declaração de inconstitucionalidade dos referidos dispositivos.⁴⁷³

Pelos mesmos motivos, entendemos que merece ser declarada a inconstitucionalidade do art. 47, II, da Lei n. 8.212/91⁴⁷⁴, que prescreve a obrigação do proprietário da obra de construção civil de apresentar certidão negativa de débitos tributários (contribuições previdenciárias) sob pena de impossibilidade de averbação da referida obra na matrícula do imóvel.

Por fim, sobre as supostas violações ao devido processo legal procedimental, decorrentes da exigência de apresentação de certidão negativa de débitos, entendemos que maiores considerações são desnecessárias, do contrário, nenhuma das exigências de CND previstas no Código Tributário Nacional seria válida. Respeita-

⁴⁷² A exigência..., *op. cit.*, p. 105-106.

⁴⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 173, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 19-03-2009. Acesso em 25-01-2015. Disponível em (www.stf.jus.br).

⁴⁷⁴ “Art. 47. É exigida Certidão Negativa de Débito-CND, fornecida pelo órgão competente, nos seguintes casos: (...)II - do proprietário, pessoa física ou jurídica, de obra de construção civil, quando de sua averbação no registro de imóveis, salvo no caso do inciso VIII do art. 30.”

se o devido processo legal quando do processo administrativo de apuração do crédito tributário, bem como por meio da oportunidade de ajuizamento de qualquer das medidas judiciais existentes no ordenamento jurídico aptas à impugnação do lançamento tributário indevido.

6.3.4 Os cadastros de inadimplentes tributários

Por meios do cadastro público de inadimplentes, popularmente conhecido pela sigla Cadin, o Poder Público busca alcançar objetivos semelhantes àqueles normalmente atingidos pela exigência de Certidão Negativa de Débitos tributários.⁴⁷⁵ Trata-se, não resta dúvida, de mais uma garantia extraordinária do crédito tributário, criada - no uso da faculdade conferida aos diversos entes da Federação pelo art. 183, *caput*, do CTN⁴⁷⁶ - com vistas a facilitar a recuperação do crédito tributário.

O diploma legal mais relevante referente à matéria é a Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002, que dispõe sobre o Cadastro informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais - Cadin e dá outras providências.

Nos termos legais, o Cadin conterá relação de pessoas físicas e jurídicas que: a) sejam responsáveis por obrigações pecuniárias vencidas e não pagas, para com órgãos e entidades da Administração Pública Federal, direta e indireta (Lei n. 10.522/2002, art. 2º, I); b) estejam com a inscrição nos cadastros indicados, do Ministério da Fazenda cancelada (Lei n. 10.522/2002, art. 2º, II).

A utilidade maior do Cadin revela-se por meio da proibição, imposta à Administração, de celebrar diversas avenças junto às pessoas inadimplentes. Mais especificamente, proíbe-se a realização de operações de crédito que envolvam recursos públicos (Lei n. 10.522, art. 6º, I), a concessão de incentivos fiscais e

⁴⁷⁵ Nas palavras de JOSÉ CASSIANO BORGES e MARIA LÚCIA AMÉRICO DOS REIS, “Sem a menor sombra de dúvida, as causas que determinaram a criação do Cadastro Informativo dos Créditos de Órgãos e Entidades Federais não Quitados – Cadin foram inspirados pelo Serviço de Proteção ao Crédito – SPC, porque o Estado, através das instituições financeiras oficiais, também concede créditos, financia projetos e empreendimentos de interesse da iniciativa privada, também concede, permite e autoriza a exploração de serviços públicos por particulares, também vende bens de seu patrimônio e, em função dessas e outras atividades, também se torna credor de obrigações pecuniárias.” (BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo. Funções do cadin e seus reflexos sobre a livre iniciativa. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 42. São Paulo: Dialética, março de 1999, p. 63).

⁴⁷⁶ “Art. 183. A enumeração das garantias atribuídas neste Capítulo ao crédito tributário não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei, em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram.”

financeiros (Lei n. 10.522, art. 6º, II) e a celebração de convênios, acordos, ajustes ou contratos que envolvam desembolso, a qualquer título, de recursos públicos, e respectivos aditamentos (Lei n. 10.522, art. 6º, III).

Sobre o Cadin, valem as mesmas considerações feitas por nós nos tópicos anteriores.

Em primeiro lugar, nada obsta que, além da União, os Estados e os Municípios instituem seus cadastros de inadimplentes, desde que por meio de ato normativo de natureza primária, tendo em vista que a autorização conferida pelo CTN à criação de novas garantias ao crédito tributário não se restringe à União.

Em segundo lugar, não há que se falar em afronta ao devido processo legal, haja vista que, além das oportunidades de defesa conferidas durante o processo administrativo de apuração do crédito, poderá o devedor insatisfeito valer-se das vias judiciais para suspender os efeitos da inclusão, bem como para ver-se excluído do cadastro. Ademais, “Antes da inclusão no Cadin, o devedor é comunicado que se o pagamento do débito não for realizado nos próximos setenta e cinco dias, o seu bom nome será inscrito no cadastro de inadimplentes”, ou seja, “...foi oferecida mais uma oportunidade para o devedor se manifestar.”⁴⁷⁷

Em terceiro lugar, importante lembrarmos que a validade das proibições impostas aos que tiverem seu nome incluído no Cadin só poderá ser analisada à luz de cada caso concreto, por meio da aplicação do postulado da proporcionalidade. Desde já, contudo, entendemos possível afirmar haver grandes chances de inconstitucionalidades nas leis que inviabilizem por completo o exercício de atividade econômica em razão da mera inclusão do devedor no Cadin.

⁴⁷⁷ HOLANDA, Flávia L. P. Meios diretos e indiretos de cobrança: execução e *astreintes*. A inscrição no cadin cumpre o devido processo legal? In: **Revista Dialética de Direito Processual**, n. 98. São Paulo: Dialética, maio de 2011, p. 54.

6.4 AS MEDIDAS DE DISSOLUÇÃO E CANCELAMENTO DAS EMPRESAS DEVEDORAS DE TRIBUTOS

6.4.1 A cobrança de tributos como instrumento de proteção da concorrência

As medidas de dissolução e cancelamento das empresas devedoras de tributos configuram os mais drásticos meios alternativos de cobrança de tributos. Mais do que meios indiretos de cobrança, tratam-se de medidas de proteção do mercado, mais especificamente, da livre iniciativa e da livre concorrência, tal como propostas pelo constituinte originário.

Conforme exposto no capítulo anterior, o princípio da neutralidade concorrencial do Estado em matéria tributária, positivado no art. 146-A da Constituição de 1988, requer não só uma conduta negativa do Poder Público, no sentido de evitar a concessão de incentivos e benefícios fiscais que possam alterar injustamente a lógica do mercado, como também uma atuação estatal positiva, no sentido de impedir que determinados agentes econômicos possam sobressair-se em relação aos demais em maior medida em razão do não pagamento das obrigações tributárias do que de sua eficiência negocial.

Os instrumentos ora objeto de estudo servem também à concretização da norma contida no art. 173, §4º, da Constituição de 1988, segundo a qual “A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.”

A ideia aqui é que o devedor contumaz pague o tributo, ou, em última instância, parcele a dívida inscrita, a fim de obstar a paralisação total e imediata de suas atividades empresariais.

A fim de analisar a validade das medidas de dissolução e cancelamento das empresas devedoras de tributos, traremos ao debate as disposições de 3 (três) diplomas legais que se propõem a realizar os fins enunciados acima. Estamos nos referindo (a) à Lei n. 12.529, de 30 de novembro de 2011, (b) ao Decreto-Lei n. 1.593, de 21 de dezembro de 1997 e (c) à Lei n. 17.617, de 9 de julho de 2013 do Estado do Paraná.

Confira-se.

6.4.2 Da aplicação das sanções previstas na Lei n. 12.529, de 30 de novembro de 2011 às empresas sonegadas de tributos

A Lei n. 12.529/2011, além de estruturar o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência – SBDC, dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica, o que faz orientada pelos ditames constitucionais de liberdade de iniciativa, livre concorrência, função social da propriedade, defesa dos consumidores e repressão ao abuso do poder econômico (Lei n. 12.529/2011, art. 1º, *caput*). Trata-se do instrumento que serve para concretizar a norma constante do art. 173, §4º, da Constituição de 1988.

Constituem infrações da ordem econômica, independentemente de culpa, segundo a própria Lei de Proteção da Concorrência, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam produzir os seguintes efeitos, mesmo que não venham a ser alcançados: a) limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa; b) dominar mercado relevante de bens ou serviços; c) aumentar arbitrariamente os lucros e; d) exercer de forma abusiva posição dominante (Lei n. 12.529/2011, art. 36, I, II, III e IV).

A fim de facilitar a própria compreensão, a lei apresenta extenso rol de práticas passíveis de sanção, dentre as quais, levando em consideração os fins propostos no presente estudo, destacamos as de promover, obter ou influenciar a adoção de conduta comercial uniforme ou concertada entre concorrentes (Lei n. 12.529/2011, art. 36, §3º, II), limitar ou impedir o acesso de novas empresas ao mercado (Lei n. 12.529/2011, art. 36, §3º, III), utilizar meios enganosos para provocar a oscilação de preços de terceiros (Lei n. 12.529/2011, art. 36, §3º, VII) e vender mercadoria ou prestar serviços injustificadamente abaixo do preço de custo (Lei n. 12.529/2011, art. 36, §3º, XV).

Além de diversas multas (Lei n. 12.529/2011, art. 37), a Lei de Proteção da Concorrência estabelece vasta gama de sanções de natureza extrapatrimonial, salientando que estas últimas poderão ser aplicadas inclusive cumulativamente com as primeiras (Lei n. 12.529/2011, art. 38, *caput*). Referidas penas, importante salientar, devem ser aplicadas às pessoas físicas ou jurídicas de direito público ou privado, assim como a associações de entidades ou pessoas, constituídas de fato ou de direito, ainda que temporariamente (Lei n. 12.529/1011, art. 31).

São penas extrapatrimoniais aplicáveis aos agentes que praticarem as infrações discriminadas nos parágrafos anteriores: a) a publicação, em meia página e a expensas do infrator, em jornal indicado na decisão, de extrato da decisão condenatória, por 2 (dois) dias seguidos, de 1 (uma) a 3 (três) semanas consecutivas; b) a proibição de contratar com instituições financeiras oficiais e participar de licitação tendo por objeto aquisições, alienações, realização de obras e serviços, concessão de serviços públicos, na administração pública federal, estadual, municipal e do Distrito Federal, bem como em entidades da administração indireta, por prazo não inferior a 5 (cinco) anos; c) a inscrição do infrator no Cadastro Nacional de Defesa do Consumidor; d) a recomendação aos órgãos públicos competentes para que seja concedida licença compulsória de direito de propriedade intelectual de titularidade do infrator, quando a infração estiver relacionada ao uso desse direito, bem como para que não seja concedido ao infrator parcelamento de tributos federais por ele devidos ou para que sejam cancelados, no todo ou em parte, incentivos fiscais ou subsídios públicos; e) a cisão de sociedade, transferência de controle societário, venda de ativos ou cessação parcial de atividade; f) a proibição de exercer o comércio em nome próprio ou como representante de pessoa jurídica, pelo prazo de até 5 (cinco) anos; e g) qualquer outro ato ou providência necessários para a eliminação dos efeitos nocivos à ordem econômica (Lei n. 12.529/2011, art. 38, I a VII).

Em nosso entender, em muitos casos, como visto no capítulo anterior, práticas de sonegação fiscal podem ter por objeto ou vir a produzir os efeitos condenados pelo estatuto legal em estudo, ou seja, podem dar ensejo a aumento arbitrário de lucros, eliminação da concorrência e dominação de mercados. Obviamente, aquele que não recolhe os tributos na forma devida, sobretudo se levarmos em consideração a elevada carga tributária brasileira, tem condições de praticar preços bem mais baixos do que aqueles praticados pelos concorrentes.

Em razão disso, julgamos válida a aplicação das sanções – patrimoniais e extrapatrimoniais – estabelecidas na Lei de Proteção da Concorrência aos voluntários e reiterados inadimplentes, inclusive aquelas que estabelecem a cisão da sociedade, a transferência do controle societário, a venda de ativos, a cessação parcial de atividades e a proibição de exercer o comércio em nome próprio ou como representante de pessoa jurídica, pelo prazo de até 5 (cinco) anos.

Até mesmo os sócios administradores devem sofrer, solidariamente com a empresa, as consequências de suas condutas contrárias à livre concorrência (Lei n. 12.529/2011, art. 32), da mesma forma que as empresas ou entidades integrantes de grupo econômico, de fato ou de direito, devem responder pelas infrações praticadas por quaisquer das integrantes da organização (Lei n. 12.529/2011, art. 33).

A responsabilidade tributária dos sócios gestores pela dívida da empresa, existente nos casos de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto (CTN, art. 135, III), contudo, deve ser apurada no momento oportuno, qual seja, o do procedimento de apuração do débito.

Para que não haja afronta ao princípio da isonomia, faz-se indispensável que a punição dos agentes infratores leve em conta as peculiaridades de cada caso concreto, de forma que grandes e pequenos devedores não sejam tratados pela Administração Pública da mesma maneira.

Importante salientar também que a Lei de Proteção da Concorrência contém uma série de disposições relativas ao processo administrativo para aplicação das sanções, sempre com vistas a garantir ao acusado a ampla defesa a respeito das conclusões do inquérito administrativo (Lei n. 12.529/2011, art. 69).

Além de garantir ao representado o prazo de 30 (trinta) dias – prorrogável por até 10 (dez) dias - para apresentação de defesa, especificação das provas que pretende produzir e indicação de até 3 (três) testemunhas (Lei n. 12.529/2011, art. 70), o estatuto legal em comento assegura ao agente econômico amplo acesso aos autos no Tribunal do Conselho Administrativo de Defesa da Concorrência (Lei n. 12.529/2011, art. 70, §4º) e oportunidade de apresentação de alegações finais (Lei n. 12.529/2011, art. 76, parágrafo único). A decisão do Tribunal, por fim, deve ser sempre fundamentada (Lei n. 12.529/2011, art. 79, caput).

Em caso de insatisfação, poderá o agente infrator socorrer-se do Poder Judiciário, amparado na cláusula de inafastabilidade da jurisdição (CF/88, art. 5º, XXXV), para discutir a validade da punição ou mesmo aspectos processuais relacionados ao processo administrativo desenvolvido no âmbito do Tribunal Administrativo de Defesa da Concorrência. Além disso, poderá discutir judicialmente, por meio dos instrumentos disponíveis no ordenamento, a dívida tributária que dera ensejo ao início das investigações sobre práticas lesivas da concorrência.

É preciso, no entanto, que a aplicação das sanções administrativas se dê de maneira proporcional, de forma a não violar direitos e garantias fundamentais dos representados. É dizer, a sanção deve ser a estritamente necessária à proteção da ordem econômica, e os benefícios decorrentes de sua aplicação devem superar os prejuízos suportados pelo agente prejudicado.

Em alguns casos, a simples aplicação de multa pode ser suficiente à solução do problema, noutros, contudo, apenas a cessação das atividades ou a proibição de exercer o comércio por 5 (cinco) anos podem-se revelar medidas idôneas à proteção da ordem concorrencial.

Nesse sentido, a própria Lei n. 12.529/2011 estabelece as circunstâncias que devem ser levadas em consideração quando da aplicação das penas; são elas: a) a gravidade da infração; b) a boa-fé do infrator; c) a vantagem auferida ou pretendida pelo infrator; d) a consumação ou não da infração; e) o grau de lesão, ou perigo de lesão, à livre concorrência, à economia nacional, aos consumidores, ou a terceiros; f) os efeitos econômicos negativos produzidos no mercado; g) a situação econômica do infrator; e h) a reincidência (art. 45, I a VIII).

A possibilidade de aplicação da Lei de Proteção da Concorrência em face de condutas decorrentes do reiterado e voluntário inadimplemento tributário já foi objeto de decisão no âmbito do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, quando do julgamento de ação civil pública ajuizada pelo Ministério Público Federal com vistas à proteção da ordem econômica.

Na oportunidade, decidiu-se pela manutenção da decisão de 1º grau que determinara a dissolução das empresas criadas para fins ilícitos, reiteradas devedoras de tributos, bem como a proibição dos sócios administradores exercerem o comércio pelo prazo de 5 (cinco) anos, conforme ementa abaixo colacionada:

PROCESSUAL CIVIL E CONSTITUCIONAL. PROCESSO-CRIME E PROCESSO CIVIL. INDEPENDÊNCIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE HIPÓTESE DE SUSPENSÃO. (CPC, ART. 265, IV). AÇÃO CIVIL PÚBLICA. DISSOLUÇÃO DE SOCIEDADE EMPRESÁRIA. LEGITIMIDADE ATIVA DO "PARQUET". CONFIGURAÇÃO. DEFESA DA ORDEM ECONÔMICA E JURÍDICA E DO PATRIMÔNIO PÚBLICO. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. MEDIDAS RESTRITIVAS DE DIREITO. IMPEDIMENTO DE CONSTITUIÇÃO E ADMINISTRAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS. POSSIBILIDADE JURÍDICA DO PEDIDO. EXISTÊNCIA. APLICAÇÃO DA PENALIDADE PELO PRAZO DE CINCO ANOS. APLICAÇÃO POR ANALOGIA DO ART. 38, VI, DA LEI N. 12.529/11. 1. Não procede o pleito, formulado na peça de contestação, de que se aguardasse o deslinde do processo-crime, uma vez que, em razão da independência entre os juízos

cível e criminal, não está caracterizada qualquer daquelas hipóteses de suspensão do processo (CPC, art. 265, IV). 2. O Ministério Público tem legitimidade para ajuizar ação civil pública para requerer a dissolução de sociedade empresária que exerça atividade ilícita ou imoral (TRF da 3ª Região, AC n. 1.101.84147.1996.4.03.6109, Rel. Des. Fed. Antonio Cedenho, j. 12.11.12). 3. Malgrado no ordenamento jurídico haja previsão expressa para a legitimidade do Parquet para a pretensão dissolutiva apenas relativamente às sociedades civis (CPC, art. 1.218, VII c.c CPC/1939, art. 670), deve-se, entretanto, estendê-la também às sociedades empresárias, porquanto o eventual desvirtuamento dos fins de qualquer delas tem condições de exercer influência na ordem jurídica. 4. Outrossim, convém ressaltar que o art. 655 do Código de Processo Civil de 1939, mantido em vigor por força do art. 1.218, VII, do atual Código de Processo Civil, dispõe que a dissolução de sociedade civil, ou mercantil, poderá ser declarada a requerimento de qualquer interessado. 5. A impossibilidade jurídica do pedido somente se verifica quando houver disposição expressa que vede a tutela jurisdicional postulada. Na espécie, não consta semelhante preceito, o que afasta o óbice processual. 6. Afastada a extinção do processo sem julgamento do mérito para analisá-lo (CPC, art. 515, § 3º). 7. O Ministério Público Federal fundamenta a presente ação civil pública na peça de Representação Fiscal para Fins Penais da Secretaria da Receita Federal - Delegacia da Receita Federal em Limeira, na qual se aponta a "ocorrência de omissão, total ou parcial de informação, inserção de elementos inexatos, majoração de despesas e utilização de documentos falsos ou inexatos, pela pessoa jurídica fiscalizada, levando, tudo isso, à redução indevida do seu lucro tributável, o que caracteriza, em tese, o crime de Sonegação Fiscal e/ou Contra a Ordem Tributária, conforme definidos no artigo 1º, II e IV, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990" (fl. 77, negrito no original). 8. A contestação limitou-se a impugnar tanto a pertinência da ação civil pública para a cobrança de tributos ou apuração de eventual sonegação de impostos quanto a legitimidade ativa do Ministério Público para tutelar direitos públicos secundários no lugar do Estado-Administração, por meio de ação própria, ressaltando que deve ser aguardado o deslinde ação penal ajuizada para apurar a responsabilidade dos sócios (fls. 140/148), sem trazer elementos que comprovassem terem sido desconsiderados os fatos que deram origem às infrações lavradas, bem como sequer se aventou qualquer irregularidade a ensejar a invalidade daqueles atos administrativos. 9. Em face da comprovação das atividades ilícitas praticadas em nome da Industrial de Bebidas Sabará, de rigor a dissolução compulsória dessa pessoa jurídica e a liquidação do ativo eventualmente encontrado, sendo certo que os sócios, ora apelados, Felipe Alberto Rego Hadad e Roberto Gimenes, devem ser responsabilizados, impondo-se-lhes a proibição de constituir e administrar pessoa jurídica pelo prazo de 5 (cinco) anos a contar do trânsito em julgado da presente ação. 10. Apelação provida.⁴⁷⁸

No mesmo sentido, assim já julgou o Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, em decisão recente:

Agravo de instrumento. Ação civil pública. Liminar concedendo a suspensão das atividades comerciais de empresas ligadas ao ramo de distribuição e comércio de combustíveis. Prevenção, conexão e litispendência com Ação Declaratória. Inocorrência. Legitimidade ativa do Estado. Demanda sem

⁴⁷⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, AC 110125085.1996.4.03.6109, Acórdão publicado no Diário da Justiça Federal de :24-06-2013. Disponível em (www.trf4.jus.br). Acesso em 20/01/2015.

natureza tributária. Proteção à ordem econômica. Inaplicabilidade das Súmulas 70, 323 e 547 do STF. Lei 17.617/2003. Irrelevância. Ciência aos órgãos de regulação e fiscalização do setor (ANP e Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo). Invasão de competência. Não ocorrência. Decisão mantida. Recurso desprovido. 1. Ausente prevenção, conexão e litispendência entre a Ação Civil Pública e a Ação Declaratória, uma vez que estas não possuem mesmo objeto e causa de pedir. 2. A Ação Civil Pública, originária do presente recurso, tem por objeto a proteção da ordem econômica, a concorrência e a livre iniciativa no setor de combustíveis, diante da alegação de prática de evasão fiscal pelos réus. 3. O Estado do Paraná detém legitimidade ativa para propor Ação Civil Pública, a fim de apurar responsabilidades das pessoas físicas e jurídicas que causarem danos por infração da ordem econômica. Inteligência dos artigos 1º, V e 5º, III, da Lei 7.347/85 (LACP). 4. A ACP não possui natureza tributária, de forma que inaplicáveis as Súmulas 70, 323, 547 do STF. 5. A Lei Estadual 17.617/13 não influi na solução do caso, pois a suspensão da inscrição da empresa-agravante nos Cadastros do ICMS baseia-se em liminar judicial. 6. A alegação de invasão de competência pelo Juízo não prospera, pois não houve requerimento de cancelamento dos registros da agravante perante os órgãos fiscalizatórios e reguladores do setor.⁴⁷⁹

É lícito e possível, portanto, aplicar as sanções constantes da Lei n. 12.529/2011, inclusive de dissolução e cessação de atividades, aos casos de evasão fiscal.

6.4.3 O cancelamento da inscrição da empresa fabricante de cigarros no cadastro de contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados em razão de práticas de sonegação fiscal.

O Decreto-Lei n. 1.593, de 21 de dezembro de 1977, institui uma série de alterações na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, a grande maioria delas relacionada à concessão de registro especial às empresas fabricantes de cigarros pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Constam do estatuto legal em comento, ao lado das normas de Direito Tributário, diversas regras de Direito Econômico, voltadas à regulação dessa que é uma das mais relevantes atividades desenvolvidas em território nacional, inclusive em razão de critérios outros além do meramente econômico. Nesse sentido, dispõe o DL 1.593/77, já em seu art. 1º, §1º, que as empresas fabricantes de cigarros estarão

⁴⁷⁹ PARANÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Agravo de Instrumento n. 1159822-0, Relator Desembargador Hélio Henrique Lopes Fernandes Lima, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 15.04.2014. Disponível em (www.tjpr.jus.br). Acesso em 10/01/2015.

obrigadas a constituir-se sob a forma de sociedade e com o capital mínimo estabelecido pelo Secretário da Receita Federal.

Estabelece-se também que a concessão do registro especial estará na hipótese de produção, condicionada à instalação de contadores automáticos da quantidade produzida e, nos termos e condições a serem estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, à comprovação da regularidade fiscal por parte: a) da pessoa jurídica requerente ou detentora do registro especial; b) de seus sócios, pessoas físicas, diretores, gerentes, administradores e procuradores; c) das pessoas jurídicas controladoras da pessoa jurídica referida no inciso I, bem assim de seus respectivos sócios, diretores, gerentes, administradores e procuradores (DL 1.593/77, art. 1º, §2º, I a III).

Além de dispor sobre a necessidade de regularidade fiscal como pré-requisito à concessão do registro especial para atuação no setor de fabricação de cigarros, o DL 1.593/77 enumera algumas hipóteses de cancelamento do referido registro especial, dentre as quais destacamos o desatendimento dos requisitos que condicionaram a concessão do registro e o não cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (DL 1.593/77, art. 2º, I e II).

O cancelamento da autorização implica, demais disso, apreensão do estoque de matérias-primas, produtos em elaboração, produtos acabados e materiais de embalagem, existentes no estabelecimento (DL 1.593/77, art. 2º, §6º).

Para os fins de aplicação da medida de cancelamento, nos termos da lei, deverão ser consideradas as seguintes práticas reiteradas por parte da pessoa jurídica detentora do registro especial: a) comercialização de cigarros sem a emissão de nota fiscal; b) não recolhimento ou recolhimento de tributos menor que o devido e; c) omissão ou erro nas declarações de informações exigidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (DL 1.593, art. 2º, §1º, I a III).

As regras apresentadas geram também controvérsia acerca da validade da medida de cancelamento do registro da empresa, ou seja, da validade da paralisação de atividades empresariais, em razão de dívidas tributárias, defendendo doutrina majoritária estar-se diante de sanção política de natureza tributária. Costuma-se, inclusive, quando se refere às normas do DL n. 1.593/77, fazer menção aos enunciados n. 70 e 323 da súmula de jurisprudência dominante do STF, segundo os

quais, em primeiro lugar, “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo”, e, em segundo lugar, “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”.

Entendemos que as disposições do Decreto-Lei n. 1.593/77 não violam a Constituição de 1988, pelo contrário, promovem a proteção dos valores positivados no art. 170 do Texto Supremo, principalmente a livre concorrência.

A regulação de um dos mais controversos segmentos de nossa economia, a nosso julgar, é medida indispensável no sentido de evitar que os grandes sonegadores de tributos atuantes no mercado de cigarros prejudiquem ainda mais a sociedade, justificando-se o tratamento diferenciado legalmente a eles dispensado.

Importante salientar que, assim como na Lei de Proteção à Concorrência, o Decreto-Lei n.1.593/77 contém uma série de regras referentes ao processo administrativo de cancelamento do registro especial tributário.

Assim, em se verificando qualquer das hipóteses de cancelamento, a empresa será intimada a regularizar sua situação fiscal ou a apresentar os esclarecimentos e provas cabíveis, no prazo de dez dias (DL 1.593/77, art. 2, §2º), cabendo à autoridade concedente do registro decidir sobre a procedência dos esclarecimentos e das provas apresentadas, cancelando o registro especial no caso de improcedência ou falta de regularização da situação fiscal (DL 1.593/77, art. 2, §3º). Ainda nos termos legais, do ato que cancelar o registro especial caberá recurso ao Secretário da Receita Federal, sem efeito suspensivo, dentro de trinta dias, contados da data de sua publicação, sendo definitiva a decisão na esfera administrativa (DL 1.593/77, art. 2, §5º).

Caso a empresa fabricante continue inconformada mesmo após o esgotamento das vias administrativas, poderá recorrer ao Judiciário para discutir a validade do cancelamento ou mesmo a insubsistência da dívida tributária.

A violação dos direitos fundamentais será evitada sempre que a Administração proceder de maneira proporcional quando da aplicação das sanções supramencionadas. O próprio estatuto legal estabelece que o cancelamento só se fará possível nos casos de violações reiteradas à legislação tributária (DL 1.593/77, art. 2, §1º). O ideal é que a pena mais grave seja aplicada apenas nas situações em que outras providências não surtam efeitos.

Em total consonância com o exposto por nós, o Supremo Tribunal Federal negou provimento ao Recurso Extraordinário 550.769, interposto por indústria de

cigarro em face da união e por meio do qual a recorrente defendia a não recepção – pela ordem jurídica inaugurada com a Constituição Federal de 1988 – do Decreto-Lei 1.593/77.⁴⁸⁰

Nas palavras do Ministro Joaquim Barbosa, relator do recurso em epígrafe, “Não haveria se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica combatessem estruturas empresariais que se utilizassem da inadimplência tributária para obter maior vantagem concorrencial”. Para o julgador, “...para ser reputada inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica deveria ser desproporcional.”

O Min. Ricardo Lewandowski sublinhou que o descumprimento reiterado de obrigações fiscais por parte de empresas do ramo provocaria distorção do mercado, pois permitiria o comércio de produtos em patamares de preços inferiores à concorrência, e que a livre iniciativa não seria absoluta. Ressaltou, ainda, que os Enunciados, 323 e 547 da Súmula do STF não seriam aplicáveis à espécie, por aludirem a devedores inseridos no regime geral de atividades econômicas.

Já no julgamento da Ação Cautelar 1.657, ajuizada pela mesma fabricante de cigarros com o objetivo de conferir efeito suspensivo ao recurso extraordinário mencionado acima, o ministro César Peluso, relator para o acórdão, falara na “...existência de *periculun in mora* inverso, consistente na exposição dos consumidores, da sociedade em geral e, em particular, da condição objetiva da livre concorrência, ao risco da continuidade do funcionamento de empresa inabilitada”. Para o Ministro, “...não há impedimento a que norma tributária, posta regularmente, hospede funções voltadas para o campo da defesa da liberdade de competição no mercado, sobretudo após a previsão textual do art. 146-A da Constituição da República”⁴⁸¹.

Em arremate, o julgador afirmara que:

(...) perante as características desse mercado industrial concentrado, em que o fato tributo é componente decisivo na determinação dos custos e preços do produto, o descumprimento das obrigações fiscais é aqui acentuadamente grave, dados seus vistos impactos negativos sobre a concorrência, o consumidor, o erário e a sociedade. E representa, ainda, tentativa de fraude

⁴⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 550769, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 03-04-2014. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 10/01/2015.

⁴⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, AC 1657 MC, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Relator para o Acórdão Ministro CEZAR PELUSO, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 31-08-2007. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 10/01/2015.

ao princípio da igualdade e de fuga ao imperativo de que a generalidade dos contribuintes deva pagar tributos.

Em resumo, o que fez o Supremo Tribunal Federal foi simplesmente analisar o tema das medidas de cancelamento da inscrição de empresas grandes devedoras de tributos sob os prismas da proporcionalidade e da igualdade.

6.4.4 O cancelamento da inscrição da empresa atuante no setor de comércio e distribuição de combustíveis por dívidas tributárias: a Lei n. 17.617, de 9 de julho de 2013 do Estado do Paraná

O Estado do Paraná, a exemplo do que fez a União, por meio do Decreto-Lei n. 15.93/77, editou a Lei n. 17.617, de 9 de julho de 2013, para dispor sobre a concessão, a alteração, a renovação e o cancelamento de inscrição no Cadastro de Contribuintes de ICMS de estabelecimento atuante no setor de combustíveis.

O estatuto legal em comento, editado com vistas à proteção das ordens econômica e tributária, institui uma série de obrigações – de natureza tributária⁴⁸² ou não – a serem cumpridas por aqueles que almejam atuar neste tão relevante setor da economia.

Exemplificativamente, estabelece a lei em comento que o pedido de inscrição do estabelecimento do contribuinte deve ser instruído com numerosos documentos (Lei n. 17.617/2013 do Estado do Paraná, art. 2º). Demais disso, obriga o mesmo contribuinte, quando do pedido de inscrição, a providenciar seu credenciamento para utilização de comunicação eletrônica, informando o seu endereço eletrônico (Lei n. 17.617/2013 do Estado do Paraná, art. 2º, §3º).

A Lei n. 17.617/2013 do Estado do Paraná estabelece ainda a possibilidade de instituição de regime especial de fiscalização, que poderá compreender o bloqueio à emissão de Nota Fiscal Eletrônica – NF-e, a obrigatoriedade da emissão do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica - DANFE em formulário de segurança, a exigência de pagamento do imposto a cada operação de saída, a instalação de equipamentos e a adoção de medidas que visem assegurar o cumprimento das

⁴⁸² Conforme exposto anteriormente, as obrigações tributárias acessórias servem à arrecadação e fiscalização tributária, mas atuam durante a fase de acertamento da dívida, como instrumentos de praticabilidade, não de cobrança, razão pela qual sobre elas não trataremos com maior vagar.

obrigações tributárias e proteger as relações de consumo(Lei n. 17.617/2013 do Estado do Paraná, art. 5º, parágrafo único, I a IV).

A lei prescreve também hipóteses de cancelamento da inscrição da empresa atuante no setor de combustíveis no cadastro de ICMS. Dentre os dispositivos mais polêmicos, destacamos aquele que determina o cancelamento da inscrição nos casos em que a dívida ativa inscrita da empresa superar o capital social consolidado (Lei n. 17.617/2013, art. 10, V, combinado com art. 9º, IX).

Afinal, também aqui, estaríamos diante de sanção política tributária ou medida de proteção à concorrência efetivada mediante o combate à sonegação fiscal?

Com base nos mesmos argumentos apresentados anteriormente, acreditamos ser válida a disposição supracitada.

A nosso sentir, a Lei Estadual n. 17.617/2013, embora estabeleça tratamento tributário e administrativo inequivocamente mais severo às empresas que atuam – ou que pretendem atuar – no setor de importação ou distribuição de combustíveis automotivos, não afronta o princípio constitucional da igualdade, tampouco o postulado da proporcionalidade.

Falando de isonomia, podemos observar, em primeiro lugar, que o fator de discrimen escolhido – empresas atuantes num dos mais relevantes setores da economia e da sociedade, como é o setor de combustíveis – apresenta total correlação com a desequiparação estabelecida na lei em estudo. Em outras palavras, é totalmente justo que se trate de maneira mais rígida uma empresa distribuidora de combustíveis, capaz de sonegar em único mês milhões de reais a título de ICMS, do que se trata um pequeno supermercado ou mesmo uma padaria. Da mesma forma que se justifica um tratamento mais brando às pequenas e micro empresas, justifica-se uma maior rigidez para empresas atuantes no setor de combustíveis. O raciocínio deve ser o mesmo aplicado pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário n. 550.769.

Além disso, a desigualação proposta está em consonância com os mais relevantes valores constitucionais, sobretudo aqueles relacionados ao dever fundamental de pagar tributos (derivado, repita-se, de um dever geral de solidariedade), à harmonia e estabilidade do Sistema Constitucional Tributário e, principalmente, à defesa da ordem econômica, mais especificamente, da livre concorrência e da livre iniciativa.

Apenas para se ter uma ideia da relevância do referido segmento para a economia, mais de 20% da arrecadação de ICMS do Estado do Paraná vem de operações com combustíveis. Uma empresa do setor que sonega ICMS pode facilmente, e em pouco tempo, levar à falência dezenas de outras. A concentração de mercado, em última instância, acaba sempre trazendo nefastos prejuízos também aos consumidores.

O diploma legal em comento está de acordo com o postulado da proporcionalidade, na medida em que adequado, necessário e proporcional em sentido estrito aos fins a que se propõe. É adequado, porque os requisitos essenciais de inscrição e cancelamento são específicos para a proteção da ordem econômica e tributária, impedindo que empresas e sócios sem qualquer idoneidade financeira venham a lesar os cofres públicos. É necessário, haja vista que num setor como esse, marcado pela sonegação tributária, o aproveitamento de técnicas diversas daquelas previstas na ineficiente Lei de Execução Fiscal com vistas à proteção da ordem jurídica são exigências absolutamente indispensáveis, jamais excessivas. Por fim, é proporcional em sentido estrito porque as restrições pretendidas de maneira nenhuma superam os benefícios alcançados.

CONCLUSÃO

O estudo complexo do tema dos meios alternativos de cobrança de tributos vai muito além do conhecimento da estrutura da norma tributária (em sentido amplo ou estrito) ou mesmo do inter-relacionamento das diversas normas tributárias. Para compreendermos a relevância de se instituir novos mecanismos de recuperação da dívida ativa devidamente apurada e inscrita, é indispensável que tenhamos conhecimento prévio do ideal de justiça fiscal pensado pelo constituinte originário, bem como do modelo de Estado inaugurado em 1988.

A análise dos princípios fundamentais constitucionais revela a opção por um ideal de justiça social que se afasta daqueles defendidos pelas doutrinas utilitarista e libertária, em que o bem estar da maioria e a liberdade quase irrestrita dos cidadãos para viverem suas vidas da maneira que melhor lhes aprouver, respectivamente, constituíam os objetivos principais do Estado. A posituação dos objetivos de construção de uma sociedade livre, justa e solidária, erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais, ao lado da inserção de normas como as que integram o título destinado a regular a Ordem Social nacional, são provas de que a organização do Estado brasileiro sofreu grande influência das doutrinas socialistas, comunitaristas e liberais igualitárias, muito embora tenha mantido o capitalismo como regime de produção.

Por influência do princípio da solidariedade, passa-se do Estado Social de Direito ao atual modelo de Estado Democrático e Social de Direito, em que os cidadãos são convocados a se unir ao Estado na consecução das tarefas necessárias ao alcance dos supracitados objetivos fundamentais republicanos. Nesse contexto, adquire relevância, ao lado dos direitos fundamentais, o tema dos deveres fundamentais constitucionais, como o dever de voto, o dever de respeito aos direitos dos demais cidadãos e o dever fundamental de pagar tributos.

O Estado Democrático e Social de Direito é também um Estado Fiscal, na medida em que depende do pagamento de tributos para realizar todas as suas missões institucionais. Em razão disso, não vemos com bons olhos a doutrina que enxerga no Direito Tributário positivo apenas a função de proteger os contribuintes e responsáveis contra os abusos cometidos pelo Fisco.

A verdade é que as normas integrantes do regime jurídico tributário, além de protegerem os cidadãos contra eventuais excessos fazendários, têm por objetivo regular a destinação e a adequação dos tributos ao suprimento dos recursos de que necessita o Estado. Em outras palavras, para alcançar o equilíbrio do sistema, é preciso dotar o Poder Público de instrumentos capazes de conferir efetividade à tributação, instrumentos estes conhecidos como técnicas de praticabilidade tributária.

A praticabilidade atua tanto no campo da fiscalização e do acertamento da relação jurídica tributária, por meio de institutos como as obrigações acessórias, as presunções e os regimes especiais de fiscalização, como no campo da cobrança do tributo já devidamente fiscalizado e acertado, por meio de institutos como a execução fiscal e a ação cautelar fiscal. Ao contrário das medidas de acertamento, no entanto, os instrumentos de cobrança tradicionalmente utilizados pela Fazenda Pública não têm surtido os efeitos esperados, contribuindo para um alarmante quadro de evasão fiscal no país. Os percentuais de arrecadação da dívida ativa cobrada judicialmente têm sido cada vez mais baixos, aproximando-se cada vez mais da insignificância.

Mesmo diante do quadro de ineficiência apresentado, tem a doutrina e a jurisprudência rechaçado indiscriminadamente as tentativas de se instituir, por meio de lei, novos meios de cobrança de tributos, qualificando-os, usualmente, pela alcunha de sanções políticas tributárias. Na visão dessa parcela da doutrina, medidas como o protesto de Certidão de Dívida Ativa e o cancelamento da inscrição da empresa no cadastro de contribuintes de determinado tributo em razão de dívidas tributárias seriam invariavelmente inconstitucionais, por supostamente violarem o devido processo legal, a liberdade de iniciativa empresarial e o livre exercício profissional. Para os adeptos da teoria das sanções políticas, demais disso, qualquer medida diversa da execução fiscal e da medida cautelar fiscal seria excessiva, sobretudo se levado em consideração o extenso rol de privilégios e garantias do crédito tributário, supostamente constituído unilateralmente pela Administração.

Os argumentos supra não são verdadeiros.

Em primeiro lugar, não é correto afirmar que a existência de garantias do crédito tributário seja impeditivo à instituição de novas garantias, porque o CTN autoriza de maneira expressa tal instituição.

Também não é verdadeira a tese da constituição unilateral do crédito tributário, uma vez que, em qualquer das modalidades de lançamento, durante o

procedimento de apuração, há participação efetiva – ou oportunidade de participação efetiva – do sujeito passivo da exação. É dizer, quando não é o próprio contribuinte ou responsável que declara ter realizado a conduta correspondente à materialidade tributária (lançamento por declaração e autolançamento), é-lhe assegurada ampla oportunidade de impugnação dos valores objetos de notificação, inclusive mediante o acesso a mais de uma instância administrativa, pelo menos nas esferas estadual e federal.

A existência de instrumento específico de cobrança judicial da dívida inscrita na repartição competente, além disso, não é motivo suficiente para que, por meio de lei, sejam criadas novas ferramentas de cobrança, inclusive extrajudiciais, como o protesto extrajudicial e a cobrança administrativa. À Lei de Execução Fiscal não pode ser atribuída a área de suprallegalidade que a ela vem conferindo a doutrina tributarística nacional, reputando-se perfeitamente válido que novas normas venham a revoga-la ou derroga-la.

Não procede também a afirmação de que a instituição de meios alternativos de cobrança de tributos viola a livre iniciativa e a liberdade de exercício profissional, fundamentos da ordem econômica positivada na Constituição Federal. O modelo de Estado Democrático e Social de Direito pensado pelo constituinte originário não admite que se pense na ordem econômica como um resquício do Estado Liberal ou mesmo Libertário. O que de fato afronta a ordem econômica intervencionista, mais especificamente, a livre concorrência empresarial, são as práticas reiteradas e voluntárias de inadimplemento tributário, tendo em vista que aquele que não cumpre com seu dever fundamental de contribuir tem condições de vender suas mercadorias a preços mais baixos do que aqueles praticados no mercado, sem perder a alta lucratividade, o que, a médio e longo prazo, causa nefastos prejuízos à sociedade como um todo.

O princípio da neutralidade concorrencial em matéria tributária, atualmente extraído do art. 146-A da Constituição de 1988, exige não só uma postura omissiva do Poder Público, no sentido de se abster de conceder incentivos e benefícios fiscais que de alguma forma possam desvirtuar a lógica do mercado, mas também uma postura ativa, tendente a combater com a máxima efetividade o reiterado inadimplemento tributário, que tantos prejuízos acarreta à livre concorrência e a outros princípios da ordem econômica.

Para que os novos meios de cobrança de tributos sejam válidos, é indispensável que respeitem determinados limites.

Primeiramente, deve ser assegurado ao sujeito passivo o devido processo legal, com todas as garantias a este inerentes, especialmente, oportunidade de manifestação em contraditório e ampla defesa, não se admitindo que seja tolhido de qualquer forma o acesso à via Judicial, como vistas à discussão da validade não só da ferramenta de cobrança, como também da própria dívida tributária. Nesse contexto, adquirem relevância as ações ordinárias e o mandado de segurança.

Em segundo lugar, é indispensável que a Fazenda Pública aja de maneira isonômica, de forma a conferir tratamento mais rigoroso apenas aos contribuintes e responsáveis que mereçam, em razão de critérios como montante da dívida, período de inadimplência e natureza da infração, uma atenção especial. Pelos 3 (três) estágios do proceder isonômico, é preciso que (a) o legislador escolha de maneira ponderada o fator de discriminação, (b) exista correlação lógica entre o fator de discriminação e a desequiparação pretendida e (c) haja consonância da discriminação com os interesses protegidos pela Constituição.

Por fim, será constitucional o meio alternativo de cobrança de tributo que, além de obedecer os dois limites apontados acima, não viole, em concreto, direitos e garantias fundamentais dos sujeitos passivos, algo que só se consegue obter por meio da aplicação do postulado da proporcionalidade. Um ato normativo passará pelo crivo da proporcionalidade sempre que estiver apto a superar as 3 (três) fases da proporcionalidade – daí se falar em critério trifásico. São elas: a) adequação; b) necessidade e; c) proporcionalidade em sentido estrito.

Por adequação, também conhecida como pertinência ou idoneidade, deve-se entender que o meio utilizado pelo administrador ou pelo órgão legislativo, quando da realização de medidas restritivas de direitos, deve atingir o objetivo escolhido. A intervenção só será necessária, por sua vez, quando não puder ser substituída por outra de menor gravidade, daí falar-se também em vedação de excessos. Falar-se-á em proporcionalidade em sentido estrito, finalmente, quando os benefícios da medida, adequada e necessária, em termos de realização do objetivo pretendido, superarem outros valores constitucionalizados e limitados.

Medidas como o protesto de certidão de dívida ativa, o requerimento de falência da empresa insolvente devedora de tributos, a inclusão do devedor tributário

nos cadastros públicos de inadimplentes e o cancelamento da empresa devedora em razão de dívidas tributárias podem revelar-se válidas, desde que obedçam aos limites apontados acima.

O que se deve ter sempre em mente é que a validade desses instrumentos não pode ser avaliada em abstrato - apenas mediante a análise do diploma normativo dela instituidor -, mas apenas pelo órgão competente do Poder Judiciário, à luz das peculiaridades do caso concreto.

REFERÊNCIAS

ABOUD, Alexandre. A experiência do Estado de São Paulo com o protesto das certidões de dívida ativa como meio alternativo de cobrança e de diminuição de litígios. **Revista Interesse Público**. São Paulo, v. 16, n. 84, mar./abr. 2014.

ABRAÃO, Carlos Henrique. **Da ação cautelar fiscal**. São Paulo: Livraria e Editora Universitária de Direito, 1992.

_____. **Protesto**: caracterização da mora, inadimplemento obrigacional. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ALEXY, Robert. “Rechtsregeln und Rechtsprinzipien”, Archives Rechts und Sozialphilosophie. Beiheft Frankfurt am Main, 1985, p. 21-25. *Apud*. ÁVILA, HUMBERTO. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Teoria de Los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

ALMEIDA, Carlos Ferreira de. **Introdução ao direito comparado**. Coimbra: Almedina, 1994.

ÁLVARES, Manoel. A garantia da execução e o devido processo legal. Exceção de pré-executividade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Problemas de processo judicial tributário**. 2. Vol. São Paulo: Dialética, 1998.

ANDRADE, Paulo Roberto. Cabimento de Autofalência por Dívidas Fiscais. In **Revista Dialética de Direito Tributário n. 176**. São Paulo: Dialética, maio de 2010.

ARISTÓTELES. **A política**. Trad. Roberto Leal Ferreira. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

ASSIS, Araken de. **Manual de execução**. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 5ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Teoria dos princípios**. 4. ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Processo administrativo disciplinar**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 230.

BACON, Francis. **Novum organum ou verdadeiras indicações acerca da interpretação da natureza; Nova atlântida**. Trad. e notas de José Aluysio Reis de Andrade. São Paulo: Victor Civita Editor: 1973.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e ampl. À luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Notas de Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BARROSO, Luis Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____; BARCELLOS, Ana Paula de. Inconstitucionalidade da aplicação de sanções políticas em razão de débito tributário. In: MEDINA OSÓRIO, Fábio. (coord.) **Direito sancionador: sistema financeiro nacional** Belo Horizonte: Fórum, 2007.

_____. **Interpretação e aplicação da constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BENTHAM, Jeremy. **Uma introdução aos princípios da moral e da legislação**. Trad. João Baraúna; MILL, John Stuart. *Sistema de lógica dedutiva e indutiva*. Trad. João Marcos Coelho. São Paulo: Nova Cultural, 1989 (Os pensadores), p. 3.

BIM, Eduardo Fortunato. A juridicidade do protesto extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa (CDA). In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 157, São Paulo: Dialética: outubro/2008.

BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral do Direito**. Trad. Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

_____. **Contribución a la Teoria Del Derecho**. 2 ed. Madrid: Debate, 1990.

BOCKENFÖRDE, Ernst Wolfgang. **Estudios sobre el estado de derecho y la democracia**. Trad. Rafael de Agapito Serrano. Madrid: Editorial Trotta, 2000.

BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 28. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. **Do estado liberal ao estado social**. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1996.

_____. **Teoria do Estado**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1995.

BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo. Funções do cadin e seus reflexos sobre a livre iniciativa. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 42. São Paulo: Dialética, março de 1999.

BORGES, José Souto Maior. **Ciência Feliz**. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. **O contraditório no processo judicial** (uma visão dialética). São Paulo: Malheiros, 1996.

_____. **Obrigação tributária** (uma introdução metodológica). 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. Um ensaio Interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. In: **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 211. p. 109, abril de 2013.

_____. Hermenêutica histórica no direito tributário. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, ano 8, n. 31, março/abril de 2000.

_____. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. 2. Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp 1190274, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 26-08-2011. Disponível em <www.stj.jus.br>. Acesso em 25/06/2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça, REsp 1141977, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 04-10-2010. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 30/06/2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça, REsp 841173, Relator Ministro Luiz Fux, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 15/10/2007. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 30/06/2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça, AgRg no AREsp 242.742, Relator Ministro Herman Benjamin, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 19/12/2012. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 05/07/2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça, STJ, AgRg no AREsp 443217, Relator Ministro Herman Benjamin, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 15/04/2014. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 18/06/2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça, AgRg no AREsp 302529, Relator Ministro Humberto Martins, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 28/06/2013. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 18/06/2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça, REsp 1272827/PE, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 31-05-2013. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 23/06/2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça, REsp 466723, Relatora Ministra Denise Arruda, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 22/06/2006. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 30/06/2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça, AgRg no Ag 1172684, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 03-09-2010. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 01/01/2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça, REsp 1093601, Relatora Ministra Eliana Calmon, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 15-12-2008. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 01/01/2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça, REsp 287824, Relator Ministro Francisco Falcão, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 20-02-2006. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 01/01/2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça, REsp 1103405, Relator Ministro Castro Meira, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 27-04-2009. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 10/01/2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça, REsp 136565, Relator Ministro Ruy Rosado de Aguiar, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 14-06-1999. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 10/01/2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça, REsp 770.861, Relator Ministro Luiz Fux, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 08-10-2007.

_____. Superior Tribunal de Justiça, REsp 164389, Relator Ministro Castro Filho, Relator para Acórdão Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 16-08-2004. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 10/01/2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça, REsp 1126515, Relator Ministro Hermann Benjamin, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 16-12-2013. Disponível em (www.stj.jus.br). Acesso em 05/01/2015.

_____. Supremo Tribunal Federal, ADI 939, Relator Ministro Sydney Sanches, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 18-03/1994. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 20/02/2014.

_____. Supremo Tribunal Federal, RE 225602, Relator Ministro Carlos Velloso, Acórdão Publicado no Diário da Justiça de 06-04-2001. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 21/02/2014.

_____. Supremo Tribunal Federal, ADI 447, Relator Ministro Octavio Gallotti, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 05-03-1993. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 25/02/2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 173, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 19-03-2009. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 25-01-2015.

_____. Supremo Tribunal Federal, AI 705328-AgR, Relator Ministro Dias Toffoli, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 09-03-2012. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 28/02/2014.

_____. Supremo Tribunal Federal, RE 562045, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 27-11-2013. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 28/02/2014.

_____. Supremo Tribunal Federal, ADC 8-MC, Relator Ministro Celso de Mello, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 4-04-2003. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 02/03/2014.

_____. Supremo Tribunal Federal, RE 523.471-AgR, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 23-04-2010. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 02/03/2014.

_____. Supremo Tribunal Federal, AI 533.386 AgR, Relator Ministro Celso de Mello, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 26-03-2010. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 03/03/2014.

_____. Supremo Tribunal Federal, RE 573675, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 22-05-2009. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 03/03/2014.

_____. Supremo Tribunal Federal, RE 415015, Relator Ministro Celso de Mello, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 15/04/2005. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 20/09/2014.

_____. Supremo Tribunal Federal, HC 107082, Relator Ministro Ayres Britto, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 26-04-2012. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 29/12/2014.

_____. Supremo Tribunal Federal, RE 274384, Relator Ministro Maurício Corrêa, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 21-05-2004. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 29/12/2014.

_____. Supremo Tribunal Federal, ADI 551, Relator Ministro Ilmar Galvão, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 14-02-2003. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 29/12/2014.

_____. Supremo Tribunal Federal, RE 300343, Relator Ministro Maurício Corrêa, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 11-06-2004. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 29/12/2014.

_____. Supremo Tribunal Federal, ADI 223 MC, Relator Ministro Paulo Brossard, Relator para o Acórdão Ministro Sepúlveda Pertence, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 29-06-1990. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 29/12/2014.

_____. Supremo Tribunal Federal, RHC 122977, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 22-08-2014. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 29/12/2014.

_____. Supremo Tribunal Federal, HC 80949, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 14-12-2001. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 29/12/2014.

_____. Supremo Tribunal Federal, HC 119672, Relator Ministro Luiz Fux, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 02-06-2014. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 29/12/2014.

_____. Supremo Tribunal Federal, RE 550769, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 03-04-2014. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 10/01/2015.

_____. Supremo Tribunal Federal, AC 1657 MC, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Relator para o Acórdão Ministro CEZAR PELUSO, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 31-08-2007. Disponível em (www.stf.jus.br). Acesso em 10/01/2015.

BUENO, Cássio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil**: teoria geral do direito processual civil, vol.1. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Curso sistematizado de direito processual civil**: tutela antecipada, tutela cautelar, procedimentos cautelares específicos, vol. 4. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

BUZANELLO, Grazielle Mariete. O protesto extrajudicial da certidão de dívida ativa da União e a mudança de entendimento do STJ. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 19, n. 3871, 5fev.2014. Disponível em (www.jus.br). Acesso em 01/01/2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14. Ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. **Fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998.

CARVALHO, Raquel Melo Urbano de. **Curso de Direito Administrativo**. 2. ed. Salvador: Jus Podivm, 2009.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 24. ed. rev. ampl. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo tributário: teoria e prática**. 3. Ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2002.

CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues. Cancelamento da Inscrição da Empresa no Cadastro de Contribuintes: Sanção Política ou Medida Protetiva da Ordem Econômica? In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 218. São Paulo: Dialética, novembro de 2013.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Comentários à Lei de Falências e de Recuperação de Empresas**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Curso de direito comercial**. 6. ed. rev. e atual. de acordo com o novo código civil (Lei n. 10.406, de 10-1-2002). São Paulo: Saraiva, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

COING, Helmut. **Elementos fundamentais da filosofia do direito**. Trad. da 5. ed. alemã por Elisete Antoniuk. Porto Alegre: Sergio Fabris Editora, 2002.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CUNHA, Alexandre dos Santos *et al.* **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal**. Brasília: Ipea; CNJ, 2011. Disponível em: (http://www.ipea.gov.br/portal/images/sories/PDFs/livros/livros/livro_custounitario.pdf) . Acesso em 30/07/2014.

CUNHA, Alexandre dos Santos *et al.* **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela procuradoria geral da Fazenda Nacional**. Brasília: Ipea; CNJ, 2012. Disponível em: (http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=12775). Acesso em 30/07/2014.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2011.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DA ROLT, Clóvis. Pensar a epistemologia das Ciências Sociais na contemporaneidade: dilemas de uma ciência incerta. In: **Revista Sociedade e Cultura**. Goiânia, V. 14, n. 2, dezembro/2011.

DELGADO, José. Aspectos doutrinários e jurisprudenciais da medida cautelar fiscal. In MARTINS, Ives Gandra; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André (coord.). **Medida cautelar fiscal**. São Paulo: MP Editora, 2006.

DEL VECHIO, G. **Justice, Droit, Étát, Sirey**, 1938, §1º, p. 4. *apud* MONTORO, André Franco. **Introdução à ciência do direito**. 25. ed. 2ª. Tiragem. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988.

_____. Tratado de direito tributário contemporâneo – dos princípios gerais do direito tributário. In: **Revista de Direito Tributário** n. 83. São Paulo: Malheiros.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil, vol. 1** – Teoria geral do processo e processo de conhecimento. 10. ed. Salvador: JusPodivm, 2008.

_____; CUNHA, Leonardo José Carneiro da; BRAGA, Paulo Sarno; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de direito processual civil – execução**: volume 5. Salvador: JusPodivm, 2009.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. Volume I. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

DURKHEIM, Emile. **As regras do método sociológico**. Trad. Eduardo Lúcio Nogueira. 9. ed. Lisboa: Editorial Presença, 2004.

DWORKIN, Ronald. “The model os rules”. **University of Chicago Law Review**, p. 14-35, 1967; “Is law a system of rules?”. In: Dworking, R. M. (ed). **The Philosophy of Law**. Oxford: Oxford University Press, 1977, p. 45. *Apud*. ÁVILA, HUMBERTO. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

DUSSEL, Enrique. **Ética da libertação na idade da globalização e da exclusão**. Trad. Ephraim Ferreira Alves, Jaime A. Clasen, Lúcia M. E. Orth. Rio de Janeiro: Vozes, 2007.

ELIAS, Norbert. **A sociedade dos indivíduos**. Organizado por Michael Schröter. trad. Vera Ribeiro. Rio de Janeiro: Zahar, 1994.

FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Lei de Falência e Recuperação de Empresas**. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2012, p. 4.

FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Lições de Direito Econômico**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil**: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. O Direito Tributário diante da Complexidade Econômica e Socioambiental ou: Além de Souto sem Sair de Souto nos 50 anos da Teoria Geral de Becker. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas** n. 111, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Julho-Agosto de 2013, p. 17.

FRIEDMAN, Milton. *Capitalismo e liberdade*. Disponível em (<http://www.libertarianismo.org/joomla/livros/celmf.pdf>). Acesso em 13/05/2014.

GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls**: um breve manual de filosofia política. Trad. Alonso Reis Freire; Revisora da tradução Elza Maria Gasparoto. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1997.

_____; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos horizontes da tributação**: um diálogo luso-brasileiro. Coimbra: Almedina, 2012.

_____. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Processo constitucional e direitos fundamentais**. São Paulo, Editora RCS, 2005.

HAYEK, Friedrich. **Direito, legislação e liberdade**: uma nova formulação dos princípios liberais de justiça e economia política. 2. v. Trad. Henry Maksoud. São Paulo: Visão, 1985.

_____. **O caminho da servidão**. Trad. Anna Maria Capovilla, José Ítalo Stelle e Liane de Moraes Ribeiro. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2007.

HESPANHA, António Manuel. **Cultura jurídica europeia**: síntese de um milénio. Coimbra: Almedina, 2012.

HOLANDA, Flávia L. P. Meios diretos e indiretos de cobrança: execução e *astreintes*. A inscrição no cadin cumpre o devido processo legal? In: **Revista Dialética de Direito Processual**, n. 98. São Paulo: Dialética, maio de 2011.

HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolançamento”**. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: Cejup, 1986.

KANT, Immanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes e outros escritos**. Trad. Leopoldo Holzbach. São Paulo: Editora Martin Claret, 2002.

_____. On the common saying: “This may be true in theory, but it does not apply in practice”. Trad. H. B. Nisbet. in **Kant’s political writings**. Cambridge: Cambridge University Press, 1973.

KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

_____. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Baptista Machado. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2008.

JELLINEK, Georg. **Teoría General del Estado**. Albatroz: Buenos Aires, 1954.

LIMA, Fernando Antônio Negreiros. **Teoria geral do processo judicial**. São Paulo: Atlas, 2013.

LIMA, Maria Ednalva de. Inconstitucionalidade e ilegalidade da exigência de certidão negativa de débito para credenciamento e credenciamento de instituição de educação – autorização, reconhecimento e renovação de reconhecimento de cursos superiores. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 116. São Paulo: Dialética, maio de 2005.

LOSANO, Mario G. Prefácio. Prefácio à edição italiana. In: KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LOWY, Michel. **Ideologia e ciência social**: elementos para uma análise marxista. 5. ed. São Paulo: Universidade Católica de São Paulo, 1985.

LUDWIG, Celso Luiz. **Para uma filosofia jurídica da libertação**: paradigmas da filosofia, filosofia da libertação e direito alternativo. 2. ed. São Paulo: Conceito Editorial, 2011.

MACHADO, Celso Cordeiro. **Tratado de direito tributário brasileiro – Volume 6**: Garantias, preferências e privilégios do crédito tributário. Administração tributária. Dívida ativa tributária. Certidões negativas. Prazos. Crimes de sonegação fiscal. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MACHADO, Hugo de Brito. As Sanções Políticas no Direito Tributário. In: **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 30. São Paulo: Dialética, março de 1998.

_____. **Curso de direito tributário**. 27. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. Exigência de certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte. In: MACHADO, Hugo de Brito. (coord.). **Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2007.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. As Liberdades Econômica e Profissional e os Cadastros de Contribuintes “in” **Revista Dialética de Direito Tributário n. 67**. São Paulo: Dialética, Abril de 2001.

_____. **Processo tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MANEIRA, Eduardo. **Direito tributário -Princípio da não-surpresa**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Teoria geral do processo** (Curso de direito processual civil; v.1). 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

_____. Obrigações acessórias tributárias e a disciplina jurídica da concorrência. In: FERRAZ, Roberto (org.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 669-682.

_____; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2007.

MARX, Karl; ENGELS, Friedrich. **A ideologia alemã: crítica da mais recente filosofia alemã em seus representantes Feuerbach, B. Bauer e Stirner, e do socialismo alemão em seus diferentes profetas**. Trad. Rubens Enderle, Nélcio Schneider, Luciano Cavini Martorano. São Paulo: Boitempo, 2007.

_____. **O capital: crítica da economia política, livro primeiro: o processo de produção do capital, volume I**. Trad. Reginaldo Sant'Anna. 29. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011.

_____. **Contribuição à crítica da economia política**. Trad. Maria Helena Barreiro Alves. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

_____; ENGELS, Friedrich. **O manifesto comunista**. Trad. Maria Lucia Como. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1998.

MEDINA, José Miguel Garcia. **Processo de execução e cumprimento de sentença**. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 28. ed. rev. e atual. até a EC 67, de 22/12/2010. São Paulo: Malheiros, 2011.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. O Direito Administrativo do século XXI: um instrumento de realização da democracia substantiva. **Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, Ano 11, n. 45. Belo Horizonte: Forum, Jul/Set 2011.

MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Trad. Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vazques. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004.

NADER, Paulo. **Filosofia do Direito**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

NOGUEIRA JÚNIOR, Alberto. O protesto de certidão de dívida e o “II Pacto Republicano”. In: **Revista de Processo**. Ano 37, vol. 205, março/2012. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. P. 381-408, P. 401.

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. São Paulo: JG Editor, 2003.

NOZICK, Robert. **Anarquia, estado e utopia**. Trad. Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 42.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 2. Tiragem. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

PACHECO, José da Silva. **Comentários à lei de execução fiscal**: lei n. 6.830 de 22-9-1980. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

PARANÁ. Procuradoria Geral do Estado. Sistema de informações processuais. Demonstrativo de produtividade das CDA's apontadas entre 01/02/2014 e 31/12/2014. Disponível em (<https://www.processosjudiciais.pge.pr.gov.br/novospj/>). Acesso em 29/01/2015.

_____. Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Relatório de Contas do Governo – Exercício 2013. Relator Conselheiro Ivan Bonilha. Disponível em (www3.tce.pr.gov.br/contasdogoverno/2013/). Acesso em 01/08/2014.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Agravo de Instrumento n. 1159822-0, Relator Desembargador Hélio Henrique Lopes Fernandes Lima, Acórdão publicado

no Diário da Justiça de 15.04.2014. Disponível em (www.tjpr.jus.br). Acesso em 10/01/2015.

PAULINO, Maria Ângela Lopes. A exigência de certidão negativa de débito condicionando a prática de atos jurídicos. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 207. São Paulo: Dialética, dezembro de 2012.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito processual tributário**: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

_____. **Direito tributário**: Constituição e código tributário nacional à luz da doutrina e da jurisprudência. 14. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012.

RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito**. Trad e prefácios do Prof. L. Cabral de Moncada. 6. ed. revista e acrescida dos últimos pensamentos do autor. Coimbra: Arménio Amado – Editor, Sucessor, 1997.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Curso de direito empresarial**: o novo regime jurídico-empresarial brasileiro. 4. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPodivm; São Paulo: Método, 2010.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Trad. Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 26. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2002.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Falimentar. V. 1**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. **Curso de direito comercial, vol. 2**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

RIBEIRO, Márcia Carla Pereira; BERTOLDI, Marcelo M. **Curso Avançado de Direito Comercial**. 6.ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

RODRIGUES, Raphael Silva. Protesto extrajudicial de certidão de dívida ativa (CDA): aspectos constitucionais, legais e processuais. In: **Revista Dialética de Direito Processual, vol. 133**. São Paulo: Dialética, 2014, p. 105-113. Abril de 2014.

SABAGH, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. 2. Tiragem. São Paulo: Saraiva, 2012.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **Direito concorrencial – as condutas**. São Paulo: Malheiros, 2003.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **Regulação da Atividade Econômica** (princípios e fundamentos jurídicos). São Paulo: Malheiros, 2001.

SANCHES, Saldanha. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manoel dos Santos, 2010.

SANDEL, Michael J. **Justiça – O que é fazer a coisa certa**. Trad. 13. ed. Heloísa Matias e Maria Alice Máximo. 13. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2014.

_____. **Liberalism and the limits of justice**. Cambridge University Press, 1995.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **Introdução a uma ciência pós-moderna**. Rio de Janeiro: Graal, 1989.

_____. **Um discurso sobre as ciências**. 7. ed. Porto: Edições Afrontamento, 1995.

SANTOS, Luiz Fernando Barbosa dos. Sonegação fiscal e livre concorrência. In: **Revista Digital ESAPERGS**, n. 2, abril de 2014, p. 12. Disponível em <www.esapergs.org.br>.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. In: **Revista dos Tribunais**, vol. 798, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, abril/2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975.

SOUZA, Maria Helena Rau de. Execução fiscal: doutrina e jurisprudência. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord). **Execução Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1998.

TATAREN, Nayara. **O princípio da solidariedade no sistema constitucional tributário brasileiro**. 262 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado), Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2013.

TÁVORA, Nestor, ALENCAR, Rosmar Rodrigues. **Curso de direito processual penal**. 5. ed. revista, ampliada e atualizada. Salvador: JusPodivm, 2011.

TAYLOR, Charles. **Hegel e a sociedade moderna**. São Paulo: Edições Loyola, 2005.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **A nova lei de execução fiscal**. São Paulo: Livraria e Editora Universitária de Direito, 1982.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. rev. e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. 2. ed. rev. e atual. trad. e notas ao direito brasileiro: Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.

VIANA, Juvêncio Vasconcelos; MONTEIRO, Arthur Maximus. Certidões negativas e direitos fundamentais: análise de algumas questões. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2007.

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI**: texto e contexto. Curitiba: Juruá, 1993.

_____. A noção de sistema no direito. In: **Revista da Faculdade de Direito da UFPR** v. 33, Curitiba, 2000.

_____. **Medidas provisórias em matéria tributária**: as catilnárias brasileiras. 369 f. Tese (Doutorado em Direito Tributário), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1999.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

VIRGÍLIO, Renata Espíndola. Possibilidade de protesto da Certidão de Dívida Ativa (CDA) pela Fazenda Pública, por falta de pagamento do crédito exeqüendo. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 14, n. 2525, 31 maio 2010. Disponível em: (www.jus.br). Acesso em: 01/01/2015.